ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE

WT/DS108/RW
20 août 2001

(01-3979)

Original: anglais

ÉTATS-UNIS - TRAITEMENT FISCAL DES "SOCIÉTÉS DE VENTES À L'ÉTRANGER"

Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends

Rapport du Groupe spécial

Le rapport du Groupe spécial *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger" - Recours des Communautés européennes à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends* est distribué à tous les Membres conformément au Mémorandum d'accord sur le règlement des différends. Il est mis en distribution non restreinte le 20 août 2001, en application des Procédures de distribution et de mise en distribution générale des documents de l'OMC (WT/L/160/Rev.1). Il est rappelé aux Membres que, conformément au Mémorandum d'accord sur le règlement des différends, seules les parties au différend pourront faire appel du rapport d'un groupe spécial. L'appel sera limité aux questions de droit couvertes par le rapport du Groupe spécial et aux interprétations de droit données par celui-ci. Il n'y aura pas de communication *ex parte* avec le Groupe spécial ou l'Organe d'appel en ce qui concerne les questions que l'un ou l'autre examine.

Note du Secrétariat: Le présent rapport du Groupe spécial sera adopté par l'Organe de règlement des différends (ORD) dans les 60 jours suivant la date de sa distribution, à moins qu'une partie au différend ne décide de faire appel ou que l'ORD ne décide par consensus de ne pas l'adopter. Si le rapport du Groupe spécial fait l'objet d'un appel formé devant l'Organe d'appel, il ne sera pas examiné par l'ORD, en vue de son adoption, avant l'achèvement de la procédure d'appel. Des renseignements sur la situation à cet égard peuvent être obtenus auprès du Secrétariat de l'OMC.

TABLE DES MATIÈRES

Page

I. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE 1
II. ASPECTS FACTUELS 3
III. CONSTATATIONS DEMANDÉES PAR LES PARTIES 6
IV. ARGUMENTS DES PARTIES 8
V. ARGUMENTS DES TIERCES PARTIES 8
VI. QUESTIONS DE PROCÉDURE 8
A. ACCÈS DES TIERCES PARTIES AUX COMMUNICATIONS PRÉSENTÉES À TITRE DE RÉFUTATION 8
B. MOMENT OÙ PRÉSENTER DES COMMUNICATIONS À TITRE DE RÉFUTATION 11
VII. RÉEXAMEN INTÉRIMAIRE 12
A. OBSERVATIONS INITIALES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES 12
B. OBSERVATIONS INITIALES DES ÉTATS-UNIS 13
VIII. CONSTATATIONS 20
A. MÉTHODE ADOPTÉE PAR LE GROUPE SPÉCIAL POUR EXAMINER LES ALLÉGATIONS FORMULÉES PAR LES CE DANS LE PRÉSENT DIFFÉREND 20
B. PRESCRIPTION EXIGEANT L'"UTILISATION HORS DES ÉTATS-UNIS" 20
1. Allégations au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* 20
a) Méthode d'analyse 20
b) Question de savoir s'il existe une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC* 20
i) Contribution financière 20
ii) Avantage 32
c) Question de savoir si la subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* 33
2. Note de bas de page 59 41
a) Méthode d'analyse 41
b) Question de savoir si la Loi est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* 43
3. Allégation au titre de l'article 3.2 de l'*Accord SMC* 53
4. Allégations au titre de l'*Accord sur l'agriculture* 53
C. LIMITATION CONCERNANT LES ARTICLES ÉTRANGERS/LA MAIN-D'ŒUVRE ÉTRANGÈRE 56
1. Allégation au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994* 56
i) Question de savoir si les produits importés et les produits nationaux sont des "produits similaires" 58

ii) *Question de savoir si la Loi est "une loi, un règlement ou une prescription affectant ... l'utilisation ... sur le marché intérieur" de produits importés et de produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère* *59*

iii) *Question de savoir si la Loi soumet les produits importés à un traitement "moins favorable" que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère* *63*

2. Autres allégations **66**

D. QUESTIONS RELATIVES À LA TRANSITION 67

IX. CONCLUSION **69**

ANNEXES

ANNEXE A

Premières communications des parties

Table des matières		Page
Annexe A-1	Première communication écrite des Communautés européennes	A-2
Annexe A-2	Première communication écrite des États-Unis	A-57

ANNEXE B

Communications de tierces parties

Table des matières		Page
Annexe B-1	Communication de l'Australie en tant que tierce partie	B-2
Annexe B-2	Communication du Canada en tant que tierce partie	B-6

ANNEXE C

Deuxièmes communications des parties

Table des matières		Page
Annexe C-1	Deuxième communication écrite des Communautés européennes	C-2
Annexe C-2	Deuxième communication écrite des États-Unis	C-61

ANNEXE D

Déclarations orales des parties

Table des matières		Page
Annexe D-1	Déclaration orale des Communautés européennes	D-2
Annexe D-2	Déclaration finale des Communautés européennes	D-17
Annexe D-3	Déclaration orale des États-Unis	D-25
Annexe D-4	Déclaration finale des États-Unis	D-61

ANNEXE E

Déclarations orales des tierces parties

Table des matières		Page
Annexe E-1	Déclaration orale du Canada en tant que tierce partie	E-2
Annexe E-2	Déclaration orale de l'Inde en tant que tierce partie	E-4
Annexe E-3	Déclaration orale du Japon en tant que tierce partie	E-7

ANNEXE F

Réponses aux questions et observations concernant ces réponses

Table des matières		Page
Annexe F–1	Réponses des Communautés européennes aux questions du Groupe spécial	F-2
Annexe F–2	Réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-34
Annexe F–3	Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial	F-38
Annexe F–4	Réponses des États-Unis aux questions des Communautés européennes	F-68
Annexe F-5	Observations des Communautés européennes sur les réponses des États-Unis aux questions posées à la suite de la réunion du Groupe spécial	F-78
Annexe F-6	Observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial	F-95
Annexe F-7	Observations des États-Unis sur les réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-115

I. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE

1.1 Le 20 mars 2000, l'Organe de règlement des différends (l'"ORD") a adopté le rapport de l'Organe d'appel reproduit dans le document WT/DS108/AB/R et le rapport du Groupe spécial reproduit dans le document WT/DS108/R, tel qu'il a été modifié par le rapport de l'Organe d'appel dans le différend *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger*". Dans ses recommandations et décisions, l'ORD demandait aux États-Unis de rendre la mesure FSC qui, dans le rapport de l'Organe d'appel et dans le rapport du Groupe spécial, tel qu'il a été modifié par ce rapport, était jugée incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3.1 a) et 3.2 de l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires* (l'"*Accord SMC*") et au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*, conforme à leurs obligations au titre de ces accords.[1] L'ORD a spécifié que les subventions FSC devaient être retirées "avec effet à compter au plus tard du 1er octobre 2000".[2]

1.2 Dans son rapport, l'Organe d'appel a notamment confirmé la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.130 du rapport initial du Groupe spécial, selon laquelle la mesure FSC constituait une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, infirmé la constatation du Groupe spécial, figurant au paragraphe 7.159 de son rapport initial, selon laquelle la mesure FSC donnait lieu à l'"octroi de subventions pour réduire les coûts de la commercialisation des exportations" de produits agricoles au sens de l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture* et, en conséquence, infirmé les constatations du Groupe spécial, figurant aux paragraphes 7.165 et 7.176 de son rapport initial, selon lesquelles les États-Unis avaient agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*, et constaté que les États-Unis avaient agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen de la mesure FSC, d'une manière qui entraînait, ou menaçait d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation pour ce qui était des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste.[3]

1.3 Le 29 septembre 2000, le Président de l'ORD a reçu des États-Unis une communication dans laquelle ces derniers "propos[aient] que l'ORD modifie le délai établi dans le cadre de ce différend de façon qu'il arrive à expiration le 1er novembre 2000".[4] Les États-Unis ont demandé "que l'ORD approuve cette proposition et, à cette fin, demand[aient] qu'il tienne une réunion le 12 octobre 2000 pour examiner cette question".[5] Le 12 octobre 2000, comme il n'y avait pas d'opposition à la demande présentée par les États-Unis, l'ORD est convenu d'accéder à cette demande telle qu'elle était formulée dans leur lettre du 29 septembre 2000, distribuée sous la cote WT/DS108/11.[6]

1.4 Le 2 octobre 2000, les parties ont informé l'ORD du Mémorandum d'accord conclu entre elles le 29 septembre 2000 sur des "Procédures convenues au titre des articles 21 et 22 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends et de l'article 4 de l'*Accord SMC* applicables dans le suivi du différend *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger*"".[7]

---

[1] Rapport initial de l'Organe d'appel, WT/DS108/AB/R, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 178.

[2] Rapport initial du Groupe spécial, WT/DS108/R, adopté le 20 mars 2000, tel qu'il a été modifié par le rapport initial de l'Organe d'appel, WT/DS108/AB/R, paragraphe 8.8.

[3] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 177 a), b) et d).

[4] WT/DS108/11, 2 octobre 2000.

[5] *Ibid*.

[6] Voir le compte rendu de la réunion que l'ORD a tenue le 12 octobre 2000, WT/DSB/M/90, paragraphes 6 et 7.

[7] Distribuées sous la cote WT/DS108/12, 5 octobre 2000.

1.5 Le 15 novembre 2000, le Président des États-Unis a signé et donné ainsi force de loi à un texte du Congrès des États-Unis intitulé la "*Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*"[8] (la "Loi"). Avec la promulgation de cette loi, les États-Unis considéraient qu'ils avaient mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD dans le différend et que cette loi était compatible avec leurs obligations dans le cadre de l'OMC.[9]

1.6 Le 17 novembre 2000, les Communautés européennes ont demandé aux États-Unis d'engager des consultations au titre des articles 4 et 21:5 du *Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* (le "*Mémorandum d'accord*"), de l'article 4 de l'*Accord SMC*, de l'article 19 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article XXIII:1 du *GATT de 1994* au sujet de la Loi. Les Communautés européennes considéraient que les États-Unis ne s'étaient pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD pour le 1er novembre 2000. En outre, elles ont allégué qu'"il appara[issait] [que la Loi] reprodui[sait] les violations de l'Accord sur l'OMC constatées dans le différend initial au lieu de les éliminer".[10]

1.7 Des consultations ont eu lieu entre les parties le 4 décembre 2000 à Genève, mais ces consultations n'ont pas permis de régler le différend.

1.8 Le 7 décembre 2000, les Communautés européennes ont demandé l'établissement d'un groupe spécial étant donné qu'"il y a[vait] désaccord au sujet de l'existence ou de la compatibilité avec un accord visé de mesures prises pour se conformer aux recommandations et décisions" de l'ORD. Elles ont présenté cette demande en vertu des articles 6 et 21:5 du *Mémorandum d'accord*, de l'article 4 de l'*Accord SMC*, de l'article 19 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article XXIII du *GATT de 1994*, et comme il était envisagé dans les "Procédures convenues au titre des articles 21 et 22 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends et de l'article 4 de l'Accord SMC applicables dans le suivi du différend *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger*" porté devant l'OMC", sur lesquelles les Communautés européennes et les États-Unis s'étaient mis d'accord le 29 septembre 2000.[11]

1.9 À sa réunion du 20 décembre 2000, l'ORD a décidé, conformément à l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*, de porter devant le Groupe spécial initial la question soulevée par les Communautés européennes dans le document WT/DS108/16. À cette réunion de l'ORD, il a également été convenu que le Groupe spécial serait doté du mandat type suivant[12]:

> "Examiner, à la lumière des dispositions pertinentes des accords visés cités par les Communautés européennes dans le document WT/DS108/16, la question portée devant l'ORD par les Communautés européennes dans ce document; faire des constatations propres à aider l'ORD à formuler des recommandations ou à statuer sur la question, ainsi qu'il est prévu dans lesdits accords."

---

[8] Loi générale des États-Unis n° 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), pièce n° 5 des CE; pièce n° 1 des États-Unis.

[9] Compte rendu de la réunion que l'ORD a tenue le 17 novembre 2000, WT/DSB/M/92, paragraphe 143.

[10] WT/DS108/14 et Corr.1, 21 novembre 2000.

[11] WT/DS108/16, 8 décembre 2000.

[12] Voir le document WT/DS108/19, 5 janvier 2001.

1.10 Le Groupe spécial avait la composition suivante[13]:

Président: M. Crawford Falconer

Membres: M. Didier Chambovey
M. Seung Wha Chang

1.11 L'Australie, le Canada, l'Inde, la Jamaïque et le Japon ont réservé leurs droits de participer aux travaux du Groupe spécial en qualité de tierces parties.

1.12 Le Groupe spécial s'est réuni avec les parties du 13 au 16 mars 2001, et avec les tierces parties le 14 mars 2001.

1.13 Le Groupe spécial a remis son rapport intérimaire aux parties le 22 juin 2001. Le 2 juillet 2001, les deux parties ont demandé par écrit que le Groupe spécial réexamine des aspects précis du rapport intérimaire. Le 9 juillet 2001, chaque partie a communiqué des observations écrites au sujet de la demande écrite de l'autre partie. Le Groupe spécial a remis son rapport final aux parties, le 23 juillet 2001.

II. ASPECTS FACTUELS

2.1 Le 15 novembre 2000, les États-Unis ont promulgué la Loi[14] qui porte abrogation des dispositions du Code des impôts des États-Unis relatives à l'imposition des sociétés de ventes à l'étranger[15], sous réserve de certaines dispositions transitoires. En particulier, la Loi spécifie que, d'une manière générale, les modifications qu'elle apporte "s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000".[16] En outre, aucune nouvelle FSC ne peut être créée après cette date.[17] Toutefois, dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, les modifications apportées par la Loi ne s'appliquent pas à toute transaction réalisée au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales dans laquelle intervient une FSC, si cette transaction a lieu: A) avant le 1er janvier 2002 ou B) après le 31 décembre 2001, conformément à un contrat irrévocable conclu entre la FSC (ou une personne qui lui est liée) et une personne non liée, qui est entré en vigueur le 30 septembre 2000.[18] Le régime FSC initial est décrit aux paragraphes 2.1 à 2.8 du rapport initial du Groupe spécial.[19]

2.2 La Loi modifie le Code des impôts, notamment, en insérant un nouvel article 114 intitulé "revenus extraterritoriaux". Sous la rubrique "exclusion", la Loi[20] dispose que "le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux". Sous la rubrique "exception", la Loi[21] dispose que cette exclusion "n'est pas applicable aux revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ...".

---

[13] *Ibid.*

[14] *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*, Loi générale des États-Unis n° 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), pièce n° 5 des CE; pièce n° 1 des États-Unis.

[15] Voir l'article 2 de la Loi, qui porte abrogation de la sous-partie C de la partie III du sous-chapitre N du chapitre 1 du Code des impôts.

[16] Loi, article 5 a).

[17] Loi, article 5 b) 1).

[18] Loi, article 5 c) 1).

[19] Voir *supra*, note 2.

[20] Loi, article 3; article 114 a) du Code des impôts.

[21] Loi, article 3; article 114 b) du Code des impôts.

2.3 Conformément à la Loi, certains revenus d'un "contribuable"[22] américain peuvent être exclus du champ de l'impôt. Ces revenus – "revenus extraterritoriaux" qui sont des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" – ne peuvent être perçus, pour ce qui est des biens, que dans des transactions portant sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.[23]

2.4 La Loi définit les "revenus extraterritoriaux" comme étant le revenu brut d'un contribuable imputable à des recettes brutes du commerce extérieur, c'est-à-dire des recettes brutes générées par certaines transactions remplissant les conditions requises qui consistent en la vente ou la location-vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" non destinés à une utilisation aux États-Unis.[24]

2.5 L'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne, pour toute transaction, le montant du revenu brut dont l'exclusion entraîne une réduction des revenus imposables du contribuable provenant de cette transaction dans une proportion de:

- 30 pour cent des revenus tirés par le contribuable d'une transaction consistant en la vente ou la location-vente à l'étranger[25],

- 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur[26] tirées par le contribuable de la transaction, ou

---

[22] Y compris une société étrangère qui a choisi d'être traitée comme une société américaine aux fins de la Loi. Voir la Loi, article 3; article 943 e) du Code des impôts.

[23] En dehors du secteur des biens, ces revenus peuvent être perçus en relation avec des services qui sont: relatifs et annexes à i) toute vente, tout échange ou toute autre forme de cession de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ou à ii) toute location-vente ou location de certains biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises; des services d'ingénierie ou d'architecture fournis pour des projets de construction réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis; ou des services de gestion fournis pour une personne autre qu'une personne liée en vue de la réalisation de certaines recettes brutes du commerce extérieur. Loi, article 3; article 942 du Code des impôts. La seule façon de réaliser des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises qui ne proviennent pas de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises est de fournir certains services d'ingénierie ou d'architecture.

[24] Loi, article 3; articles 114 e) et 942 du Code des impôts. Nous notons que l'expression recettes brutes du commerce extérieur englobe aussi les recettes brutes du contribuable qui proviennent de services déterminés, dont certains doivent faire intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, comme indiqué *supra*, note 23. L'article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts, qui traite de la définition des "recettes brutes du commerce extérieur", dispose que ces recettes n'englobent pas les recettes provenant d'une transaction si les biens ou services de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont destinés à une utilisation finale aux États-Unis.

[25] La Loi définit les "revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger" comme étant des revenus du commerce extérieur qui peuvent à juste titre être imputés à certains processus économiques se déroulant à l'étranger qui sont réalisés hors des États-Unis ou qui sont tirés de la location-vente ou de la location hors des États-Unis de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Loi, article 3; article 941 c) 1) du Code des impôts. L'expression "revenus de la vente ou de la location-vente à l'étranger" englobe "tous revenus du commerce extérieur tirés par le contribuable de la vente de biens décrits au paragraphe 1 B)". Loi, article 3; l'article 941 c) 2) du Code des impôts, qui traite des "règles spéciales applicables aux biens mis en location-vente", énonce aussi certaines "limitations" à l'alinéa B) et l'article 941 c) 3) du Code énonce certaines "règles spéciales".

[26] En d'autres termes, en ce qui concerne les biens, les recettes brutes générées par certaines transactions remplissant les conditions requises qui consistent en la vente ou la location-vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui ne sont pas destinés à une utilisation aux États-Unis. Loi, article 3; article 942 du Code des impôts. L'expression "recettes brutes du commerce extérieur" englobe aussi certaines recettes brutes tirées de la fourniture de services déterminés, dont certains doivent faire intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Voir *supra*, note 23.

- 15 pour cent des revenus du commerce extérieur[27] tirés par le contribuable de la transaction[28], la valeur la plus grande étant retenue.

2.6 L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne les biens

> "A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis,
>
> B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et
>
> C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables:
>
> i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
>
> ii) aux coûts directs de la main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes énoncés à l'article 263A)) employée hors des États-Unis."[29] […]

Certains biens sont exclus des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises", dont le pétrole ou le gaz (ou tout produit primaire dérivé)[30], tous bois résineux non travaillés[31] et tout bien dont le Président peut déclarer qu'il est "disponible en quantités insuffisantes".[32]

2.7 Les définitions données dans la Loi des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et des recettes brutes du commerce extérieur – qui déterminent les revenus qui constituent des revenus extraterritoriaux, des revenus du commerce extérieur et des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – énoncent donc au moins deux prescriptions auxquelles il doit être satisfait pour qu'un contribuable puisse remplir les conditions requises pour être exclu du champ de l'impôt: i) une prescription selon laquelle un bien produit aux États-Unis ou hors des États-Unis doit être détenu essentiellement en vue d'être vendu, mis en location-vente ou loué, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisé, consommé ou cédé directement hors des États-Unis[33] (désignée dans le présent rapport comme étant la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis"); et ii) une prescription selon laquelle 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande de ces biens peuvent être imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis et aux coûts directs de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis (désignée dans le présent rapport comme étant la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère").

---

[27] La Loi définit les "revenus du commerce extérieur" comme étant les revenus imposables qui sont imputables aux recettes brutes du commerce extérieur (Loi, article 3; article 941 b) 1) du Code des impôts).

[28] Loi, article 3; article 941 a) 1) du Code des impôts. Conformément à l'article 941 a) 2) du Code des impôts, un contribuable peut calculer ses revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises à l'aide de l'une de ces trois méthodes, à l'exclusion de celle qui conduit au montant le plus élevé de ces revenus.

[29] Loi, article 3; article 943 a) 1) du Code des impôts.

[30] Loi, article 3; article 943 a) 3) C) du Code des impôts.

[31] Loi, article 3; article 943 a) 3) E) du Code des impôts.

[32] Loi, article 3; article 943 a) 4) du Code des impôts.

[33] Voir *supra*, paragraphe 2.6.

2.8 Les recettes brutes du commerce extérieur ne proviennent d'une transaction que si certaines prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger sont respectées pour une transaction.[34] Ces prescriptions sont respectées si le contribuable (ou toute personne ayant passé un contrat avec lui) a participé, hors des États-Unis, au démarchage (autre que par la publicité), à la négociation ou à l'établissement du contrat relatif à cette transaction, et si les coûts directs assumés à l'étranger (c'est-à-dire imputables à des activités spécifiées menées hors des États-Unis) correspondent à une certaine proportion des coûts directs totaux[35] (c'est-à-dire imputables à des activités spécifiées menées n'importe où). Les activités spécifiées en rapport avec les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont les suivantes:

- publicité et promotion des ventes;
- traitement des commandes des clients et organisation de la livraison;
- transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client;
- établissement et envoi de la facture finale ou du bordereau ou de la quittance; et
- prise en charge du risque de crédit.[36]

III. CONSTATATIONS DEMANDÉES PAR LES PARTIES

3.1 Les Communautés européennes demandent au Groupe spécial de constater ce qui suit[37]:

a) Le régime de remplacement des FSC créé par la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à des subventions au sens de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture.*

b) Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Cette prohibition est étayée et confirmée par le fait que ces subventions sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*.

c) La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que prévoit le régime de remplacement des FSC subordonne la subvention de remplacement de base (et la subvention de remplacement élargie, si elle n'est pas contraire à l'article 3.1 a)), à l'utilisation de biens américains de préférence à des biens importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC.*

d) En conséquence, le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'*Accord SMC*.

---

[34] Loi, article 3; article 942 b) du Code des impôts, sauf dans le cas où les recettes brutes du commerce extérieur d'un contribuable ne dépassent pas 5 millions de dollars EU, voir l'article 942 c) du Code des impôts.

[35] Les coûts directs assumés à l'étranger qui sont imputables à la transaction doivent en général être supérieurs de 50 pour cent aux coûts directs totaux imputables à la transaction, mais il est également satisfait à cette prescription si, pour au moins deux catégories de coûts directs, les coûts directs assumés à l'étranger sont égaux ou supérieurs à 85 pour cent des coûts directs totaux imputables à chaque catégorie (Loi, article 3; article 942 b) 2) A) ii) et B)).

[36] Loi, article 3; article 942 b) 3) du Code des impôts. L'article 942 b) 4) dispose qu'un contribuable "est traité comme ayant satisfait aux prescriptions énoncées dans le présent paragraphe pour toute transaction de vente portant sur n'importe quel bien si une personne liée a satisfait à ces prescriptions dans une telle transaction ou dans toute autre transaction de vente portant sur ces biens".

[37] Première communication des CE, annexe A-1, paragraphes 29 et 259.

e) Le régime de remplacement des FSC accorde un traitement plus favorable aux produits américains qu'aux produits importés similaires en ce qui concerne leur utilisation aux fins de la production de biens destinés à l'exportation au titre de ce régime, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*.

f) Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* ou, à titre subsidiaire, avec les articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* pris conjointement avec l'article 9:1 de cet accord.

g) En continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes, jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines conditions, pendant une période indéterminée), les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

h) En ne retirant pas les subventions FSC et en ne se conformant pas aux décisions et recommandations de l'ORD à l'expiration du délai accordé par celui-ci pour ce faire, les États-Unis ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

3.2 En outre, les Communautés européennes "demandent au Groupe spécial de rendre une décision préliminaire selon laquelle les tierces parties ont le droit de recevoir toutes les communications écrites des parties présentées avant la réunion du Groupe spécial ainsi que de rendre cette décision préliminaire et de la communiquer aux parties et aux tierces parties dès que possible après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites".[38]

3.3 Les États-Unis demandent que le Groupe spécial constate ce qui suit[39]:

a) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée aux résultats à l'exportation, au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

b) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée à l'utilisation de biens nationaux de préférence à des biens importés, au sens de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

c) La Loi n'a pas pour effet de soumettre les biens importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux biens similaires d'origine nationale, au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

d) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, n'est pas incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 10:1 et 8, ou 3:3 et 8, de l'*Accord sur l'agriculture*.

e) Les États-Unis se sont conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le différend initial relatif aux FSC.

[38] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 260.
[39] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 239.

f) Les tierces parties dans la présente procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.

IV. ARGUMENTS DES PARTIES

4.1 Les arguments des parties sont exposés dans leurs communications au Groupe spécial. Les communications des parties sont jointes au présent rapport en tant qu'annexes (voir la liste des annexes, page iii).

V. ARGUMENTS DES TIERCES PARTIES

5.1 Les arguments des tierces parties, l'Australie, le Canada, l'Inde et le Japon, sont exposés dans leurs communications au Groupe spécial et sont joints au présent rapport en tant qu'annexes (voir la liste des annexes, page iii). Une tierce partie, la Jamaïque, n'a présenté aucune communication écrite ou orale au Groupe spécial.

VI. QUESTIONS DE PROCÉDURE

A. ACCÈS DES TIERCES PARTIES AUX COMMUNICATIONS PRÉSENTÉES À TITRE DE RÉFUTATION

6.1 Dans leur première communication écrite, les Communautés européennes ont demandé "au Groupe spécial de rendre une décision préliminaire selon laquelle les tierces parties ont le droit de recevoir toutes les communications écrites des parties présentées avant la réunion du Groupe spécial ainsi que de rendre cette décision préliminaire et de la communiquer aux parties et aux tierces parties dès que possible après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites".[40]

6.2 En réponse, les États-Unis ont demandé que nous constations que les tierces parties dans la présente procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.[41]

6.3 Le 21 février 2001, le Groupe spécial a communiqué la décision ci-après aux parties[42]:

Décision du Groupe spécial concernant la demande des Communautés européennes relative à l'accès des tierces parties aux communications présentées par les parties à titre de réfutation

1. Les procédures de travail adoptées par le Groupe spécial disposent que les tierces parties "recevront des copies des premières communications écrites des parties" et que "[t]oute partie peut décider de fournir aux tierces parties une copie de sa communication présentée à titre de réfutation ou autres communications". Les Communautés européennes soutiennent que les procédures de travail sont contraires à l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*, car elles n'exigent pas que les tierces parties reçoivent *toutes* les communications des parties antérieures à l'unique réunion de fond du Groupe spécial dans une procédure de groupe spécial accélérée au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*. Les Communautés européennes demandent

[40] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 260. Voir les paragraphes 247 à 258 pour les arguments des CE à l'appui de leur demande.

[41] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 239 f). Voir les paragraphes 234 à 238 pour les arguments avancés par les États-Unis en réponse à la demande des CE.

[42] Nous avons apporté certaines modifications d'ordre technique au texte de cette décision.

que le Groupe spécial décide que les tierces parties sont autorisées à recevoir toutes les communications des parties principales antérieures à la seule et unique réunion du Groupe spécial.[1] Les États-Unis nous demandent de refuser d'accéder à cette demande.[2]

2. Pour les raisons exposées ci-après, nous n'estimons pas que l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* exige que les tierces parties reçoivent toutes les communications des parties présentées avant la réunion (y compris les communications présentées à titre de réfutation) dans le cadre d'une procédure accélérée au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* qui prévoit une seule réunion des parties et des tierces parties avec le groupe spécial. En conséquence, nous refusons d'accéder à la demande des CE.

3. L'argument des CE se fonde sur l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*, qui dispose ce qui suit: "Les tierces parties recevront les communications présentées par les parties au différend à la première réunion du groupe spécial."

4. Pour rendre notre décision, nous avons pris note de l'importance que les CE accordent dans leur argument au texte de l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*[3], ainsi qu'à certaines considérations qu'elles perçoivent dans ledit *mémorandum*.[4] Nous avons également gardé présentes à l'esprit les règles d'interprétation des traités qui sont énoncées dans la *Convention de Vienne*, y compris la nécessité d'éviter d'isoler de leur contexte les termes d'un traité.[5]

5. Nous notons, tout d'abord, la référence expresse faite à l'article 10:3 de la "première" réunion du groupe spécial. À notre avis, cette référence qui est faite dans cet article aux "communications présentées ... à la *première* réunion du groupe spécial" (pas d'italique dans l'original) ne peut pas être interprétée de manière à vider de son sens le mot "première". L'emploi de ce mot présuppose à l'évidence un contexte dans lequel il y a plus d'une réunion d'un groupe spécial, ce qui montre bien que la référence en question est faite dans le contexte des procédures normales des groupes spéciaux.

6. Conformément à ces procédures, un groupe spécial tient normalement deux réunions. Des documents sont présentés avant chacune d'elles.[6] Les tierces parties n'ont normalement pas le droit d'entendre les déclarations orales faites par les parties à n'importe quelle réunion du groupe spécial (y compris la première). En fait, elles assistent à une séance spéciale unique qui leur est réservée à cette fin et qui se tient après la première réunion du groupe spécial avec les parties.[7] À ce sujet, et il convient de le souligner, l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* a manifestement pour effet de limiter les droits des tierces parties, qui ne peuvent recevoir que les premières communications écrites des parties (présentées à la première réunion), mais pas leurs réfutations écrites (présentées à la seconde réunion).

7. Un groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 doit suivre les procédures des groupes spéciaux définies dans le *Mémorandum d'accord*. Mais il doit le faire dans un contexte particulier, c'est-à-dire dans un délai beaucoup plus strict. C'est pourquoi le présent groupe spécial a décidé de tenir une seule réunion et non deux, comme c'est généralement le cas (c'est-à-dire dans le contexte d'une procédure qui prévoit un délai plus long). Nos procédures de travail ont maintenu la pratique consistant à demander aux parties de présenter deux séries de documents, à savoir leurs premières communications écrites et leurs réfutations écrites (les unes et les autres, cependant, avant la réunion unique du Groupe spécial). Nous notons, en

outre, que ces arrangements ont reçu l'agrément des parties. C'était en fait ce qu'elles ont dit préférer.

8. À notre avis, les termes mêmes de l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* ne traitent pas expressément de l'étendue de l'accès des tierces parties aux communications dans une situation où il y a une seule réunion eu égard aux contraintes imposées par l'article 21:5 dudit mémorandum. C'est ce qui ressort à l'évidence des termes mêmes qui, ainsi qu'il a été noté plus haut au paragraphe 5, font référence à une "première" réunion. Il nous incombe cependant d'interpréter l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* "... de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but".[8]

9. À cet égard, le Groupe spécial est d'avis que, pour donner effet à l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*, il faut interpréter cette disposition comme limitant les droits des tierces parties dans la présente procédure au droit de recevoir uniquement les premières communications écrites, mais pas les réfutations écrites. En l'absence de toute disposition explicite ou expresse contraire dans une procédure au titre de l'article 21:5 qui ne prévoit qu'une seule réunion du groupe spécial, nous ne trouvons aucun élément qui justifie une approche contraire. Les rédacteurs du *Mémorandum d'accord* ont restreint les droits des tierces parties. Il n'appartient pas au présent groupe spécial d'élargir leurs droits dans une procédure au titre de l'article 21:5.[9]

10. Nous ne voyons pas non plus d'ailleurs d'autre raison pour laquelle une telle approche pourrait être interprétée autrement que comme étant tout à fait conforme à l'esprit de l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord*. À notre avis, c'est un arrangement qui assure que la situation de toutes les parties soit la plus conforme à cet article. Comme il a été noté, si le Groupe spécial avait décidé de tenir deux réunions avec les parties – situation la plus courante prévue à l'article 10 et à l'Appendice 3 du *Mémorandum d'accord* – les tierces parties auraient reçu les communications écrites présentées avant la première réunion, mais pas les réfutations ou autres communications ultérieures. De ce fait, dans le cadre d'une procédure plus courante, les tierces parties seraient précisément dans la même situation que celle dans laquelle elles se trouvent en l'occurrence s'agissant de leur faculté de présenter des vues au Groupe spécial. En conséquence, à notre avis, les procédures que nous avons adoptées correspondent davantage au degré d'accès prévu à l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* que si elles *exigeaient* que les tierces parties reçoivent les réfutations. Elles vont donc, à notre avis, dans le sens de cet article du *Mémorandum d'accord* dans une procédure qui ne prévoit qu'une seule réunion de fond.

11. En outre, nous avons ménagé aux parties la possibilité de formuler des observations au sujet du projet de procédures de travail et de calendrier et à aucun moment l'une ou l'autre partie n'a formulé d'observation quant à toute modification de cet aspect des procédures de travail.

12. Enfin, nous reconnaissons qu'un élargissement des droits des tierces parties ne serait pas exclu s'il y avait des circonstances spéciales, mais nous notons qu'aucune tierce partie n'a demandé à avoir d'autres droits que ceux dont il est fait état dans nos procédures de travail, et nous ne voyons aucune raison particulière pour laquelle une tierce partie dans la présente affaire aurait besoin d'avoir des droits élargis.

13. Nous refusons d'accéder à la demande des CE tendant à ce que nous décidions que les tierces parties soient autorisées à recevoir toutes les

communications des parties principales antérieures à la seule et unique réunion du Groupe spécial, mais nous rappelons que, conformément à nos procédures de travail, "[t]oute partie peut décider de fournir aux tierces parties une copie de sa réfutation ou autres communications".

---

[1] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 247 et suivants.

[2] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 237.

[3] Par exemple, première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 251 et 252.

[4] *Ibid.*, paragraphes 253 et 254.

[5] Conformément à l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* (23 mai 1969, 1155 R.T.N.U. 331; 8 I.L.M., 679) dans la mesure où il reflète le droit international coutumier, le Groupe spécial est tenu d'interpréter l'article 10:3 du *Mémorandum d'accord* "de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but".

[6] Appendice 3 du *Mémorandum d'accord*, paragraphes 4 à 7.

[7] *Ibid.*, paragraphes 5 et 6.

[8] Voir *supra*, note 5.

[9] Nous notons qu'au moins deux autres groupes spéciaux établis au titre de l'article 21:5 avaient un point de vue similaire. Voir le rapport du Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5, *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles, Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS126/RW, adopté le 11 février 2000, paragraphe 3.9. Voir le rapport du Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5, *Australie – Mesures visant les importations de saumons, Recours du Canada à l'article 21:5*; WT/DS18/RW, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.5.

B. MOMENT OÙ PRÉSENTER DES COMMUNICATIONS À TITRE DE RÉFUTATION

6.4 Le 12 février 2001, les États-Unis ont adressé au Groupe spécial une communication écrite dans laquelle ils lui demandaient de revoir le calendrier pour la présente procédure afin de permettre la présentation consécutive, et non simultanée, par les parties des deuxièmes communications écrites. Ils ont déclaré que, conformément au calendrier existant, il leur faudrait présenter toute réponse à la deuxième communication des CE dans leur déclaration orale lors de la réunion du Groupe spécial. Ils étaient d'avis que la présentation consécutive aiderait davantage le Groupe spécial dans ses travaux. Les États-Unis ont soutenu que les Communautés européennes avaient de nouveaux éléments émanant d'eux à réfuter dans leur communication présentée à titre de réfutation, mais que les États-Unis n'en avaient pas. Ils ont en outre fait valoir que les Communautés européennes avaient la possibilité de présenter deux communications écrites, tandis qu'ils ne pouvaient en présenter qu'une.

6.5 Le 14 février 2001, les Communautés européennes ont adressé au Groupe spécial une communication écrite dans laquelle elles lui demandaient de "rejeter cette demande" et se déclaraient surprises que les États-Unis tentent de revenir sur cette question à ce stade tardif de la procédure, après le délai fixé pour demander des décisions préliminaires. Elles ont soutenu que "[l]a présentation simultanée de réfutations est exigée par l'article 12:6 du Mémorandum d'accord" et que cette règle avait également été suivie dans de précédentes procédures de groupes spéciaux au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*. Les Communautés européennes ont déclaré que ces considérations avaient sans doute amené le Groupe spécial à rejeter la demande des États-Unis lors de la réunion d'organisation que ce dernier a tenue avec les parties en décembre 2000.

6.6 Le 21 février 2001, le Groupe spécial a communiqué la décision ci-après aux parties:

Décision du Groupe spécial concernant la demande des États-Unis
relative au moment où présenter des communications
à titre de réfutation

1. Nous avons étudié attentivement la demande que les États-Unis ont présentée le 12 février 2001 à l'effet que le Groupe spécial permette la présentation consécutive, et non simultanée, des deuxièmes communications écrites des parties, ainsi que la communication datée du 14 février 2001 que les Communautés européennes ont adressée en réponse.

2. Nous rappelons que nous avons adopté nos procédures de travail après avoir entendu les vues des parties, y compris leurs vues sur la question du moment où présenter leurs communications à titre de réfutation. Nous ne pensons pas qu'il y ait eu depuis lors des faits nouveaux ou des considérations qui nous obligent à revoir cet aspect de nos procédures de travail, en particulier eu égard au stade avancé où se trouve actuellement la procédure et aux difficultés qu'il y aurait à apporter à d'autres aspects du calendrier établi par le Groupe spécial les ajustements que cette modification nécessiterait.

3. Nous refusons donc d'accéder à la demande des États-Unis de modifier le calendrier établi par le Groupe spécial s'agissant du moment où les parties doivent présenter leurs deuxièmes communications écrites. Nous notons que les États-Unis, de même que les Communautés européennes, sont en mesure, s'ils le désirent, de répondre aux réfutations de l'autre partie, ou de formuler des observations au sujet de ces réfutations, dans leurs déclarations orales lors de la réunion de fond.

VII. RÉEXAMEN INTÉRIMAIRE

7.1 Le 22 juin 2001, le Groupe spécial a remis son rapport intérimaire aux parties. Le 2 juillet 2001, les deux parties ont demandé par écrit que le Groupe spécial réexamine des aspects précis du rapport intérimaire. Le 9 juillet 2001, chaque partie a présenté des observations écrites sur la demande écrite de l'autre partie.

A. OBSERVATIONS INITIALES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

7.2 Les **Communautés européennes** suggèrent que nous ajoutions une référence au rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*[43] dans les notes de bas de page relatives aux paragraphes 8.148 et 8.157. Le **Groupe spécial** a ajouté cette référence dans la note de bas de page 262 et a précisé son raisonnement au paragraphe 8.157.

7.3 Les **Communautés européennes** affirment que, au paragraphe 8.151 (et dans la note de bas de page 264), nous n'avons pas présenté correctement leur argument concernant le traitement accordé par la Loi aux biens importés par rapport aux biens d'origine nationale. Le **Groupe spécial** a rectifié le libellé de ce paragraphe (et de la note de bas de page 264).

7.4 Les **Communautés européennes** affirment en outre que la formulation initiale du paragraphe 8.164 donnait à penser que l'ORD avait modifié un rapport de groupe spécial adopté, car il citait une date mentionnée dans notre rapport initial puis il indiquait que l'ORD avait ensuite reporté cette date. De l'avis des CE, l'ORD avait décidé de faire droit à la demande des États-Unis, présentée dans le document WT/DS108/11, qui mentionnait un délai fixé (implicitement) par l'ORD pour l'*adoption* par les États-Unis des "mesures nécessaires"; l'ORD n'a pas modifié la recommandation

[43] *Infra*, paragraphe 231.

explicite selon laquelle les subventions FSC "doivent être retirées avec effet à compter au plus tard du 1er octobre 2000". Les Communautés européennes font observer que le paragraphe 8.171 présentait aussi de manière inexacte ce que l'ORD a spécifié dans le présent différend. Les **États-Unis** estiment que les CE "présentent de manière erronée la demande qu'ils ont présentée" et à laquelle l'ORD a fait droit à sa réunion du 12 octobre 2000. D'après eux, à cette réunion, les États-Unis ont demandé et obtenu une prorogation du délai qui leur était imparti pour retirer la mesure. Le **Groupe spécial** a apporté des modifications aux paragraphes 8.164 et 8.171 pour présenter plus clairement notre interprétation de la demande des États-Unis à laquelle l'ORD a fait droit. Nous avons également modifié le paragraphe 8.169 par souci de cohérence.

7.5 Les **Communautés européennes** estiment qu'il ne nous appartient pas de faire une recommandation en l'espèce car notre mandat au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* consiste à résoudre un désaccord. À leur avis, cela remplace la règle normale énoncée aux articles 7 et 11 du *Mémorandum d'accord*, selon laquelle un groupe spécial formule des constatations pour aider l'ORD à faire des recommandations et à statuer. Les Communautés européennes font valoir que nous avons déjà fait, dans notre rapport initial, la recommandation mentionnée à l'article 19 du *Mémorandum d'accord*. Le **Groupe spécial**, notant que les États-Unis n'ont pas répondu à cette observation des CE et que la pratique à cet égard n'est pas toujours très cohérente dans les procédures au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*[44], considère que la recommandation initiale adoptée par l'ORD le 20 mars 2000 reste valable. Nous avons donc supprimé ce qui était initialement le paragraphe 9.3 du rapport intérimaire (et nous avons modifié en conséquence le titre de la section IX du rapport).

B. OBSERVATIONS INITIALES DES ÉTATS-UNIS

7.6 Les **États-Unis** font valoir que, dans la section II, nous avons omis de mentionner le fait qu'un crédit d'impôt étranger n'est pas accordé au titre de revenus extraterritoriaux exclus et que l'"historique" de la Loi "indique clairement que, comme l'exclusion prévue par la Loi vise à éviter la double imposition, un crédit d'impôt n'est pas accordé au titre des revenus exclus afin d'éviter une double protection contre la double imposition". Les États-Unis demandent qu'un nouveau paragraphe soit inséré à cet effet. Les **Communautés européennes** estiment que le nouveau paragraphe proposé par les États-Unis est équivoque et superflu, mais que, si nous envisageons d'ajouter une référence à l'article 3 de la Loi et à l'article 114 d) du Code des impôts, nous devrions aussi ajouter une référence à l'article 3 de la Loi et à l'article 943 d) du Code des impôts. Le **Groupe spécial** note que nous abordons et développons certains de ces éléments dans notre examen au titre de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*, *infra*, aux paragraphes 8.76 à 8.108. Nous avons donc modifié la note de bas de page 197 pour faire en sorte que le texte des rapports du Sénat et de la Chambre des Représentants cité par les États-Unis soit convenablement pris en compte dans notre analyse sur le fond.

[44] Certains groupes spéciaux établis au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord ont fait des recommandations (voir par exemple, les rapports: *Communautés européennes - Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes - Recours de l'Équateur à l'article 21:5*, WT/DS27/RW/ECU, adopté le 6 mai 1999; *Australie - Mesures visant les importations de saumons - Recours du Canada à l'article 21:5*, WT/DS18/RW, adopté le 20 mars 2000; *Mexique - Enquête antidumping concernant le sirop de maïs à haute teneur en fructose (SHTF) en provenance des États-Unis*, WT/DS132/RW, distribué le 22 juin 2001); tandis que d'autres n'en ont pas fait (voir par exemple les rapports: *Australie - Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles - Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS126/RW, adopté le 20 mars 2000; *Brésil - Programme de financement des exportations pour les aéronefs - Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS46/RW, adopté le 4 août 2000; *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils, Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS70/RW, adopté le 4 août 2000).

7.7 Les **États-Unis** font observer que le paragraphe 2.3 est inexact car il dit que certains revenus "peuvent être" exclus, au lieu de "sont" exclus, du champ de l'impôt, et que le paragraphe 2.7 était lui aussi inexact car il disait que la définition des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et celle des recettes brutes du commerce extérieur déterminent quels revenus "peuvent" constituer des revenus extraterritoriaux (au lieu de dire "quels revenus constituent des revenus extraterritoriaux"). Les **Communautés européennes** croient comprendre que nous avons employé le mot "peuvent" au paragraphe 2.3 parce que, aux termes de la Loi[45], un contribuable peut choisir d'exclure certaines recettes des recettes brutes du commerce extérieur pour que les revenus correspondant ne constituent pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises. Elles ne formulent pas d'objection à la modification proposée du paragraphe 2.7. Le **Groupe spécial** a conservé les termes "peuvent être" au paragraphe 2.3. À notre avis, ces termes décrivent plus exactement la situation, en particulier parce que, d'après la Loi[46], l'expression "recettes brutes du commerce extérieur" n'englobe pas les recettes qu'un contribuable tire d'une transaction si le contribuable souhaite qu'elle ne soit pas prise en compte. Notant que les Communautés européennes ne formulent pas d'objection à la modification du paragraphe 2.7 proposée par les États-Unis, et rappelant que les revenus qui "constituent" des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ne doivent pas nécessairement être exclus du champ de l'impôt, nous avons apporté la modification demandée à ce paragraphe.

7.8 Les **États-Unis** disent que notre rapport indiquait de façon erronée – aux paragraphes 2.3, 2.4 et 2.5 (note de bas de page 26) – que les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ne pouvaient être générés que par la vente ou la location-vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et ils font observer que ces revenus peuvent aussi être générés par certains services, y compris les services d'ingénierie ou d'architecture, qu'il y ait ou non des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Les **Communautés européennes** admettent que des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent provenir de la fourniture de services d'architecture ou d'ingénierie hors des États-Unis. Elles affirment que c'est le seul cas où des recettes brutes du commerce extérieur peuvent être obtenues sans faire intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, mais que ce point n'a pas été jugé pertinent aux fins du débat et n'est examiné nulle part dans le rapport. Le **Groupe spécial** a complété les notes de bas de pages 23, 24 et 26 pour préciser que des recettes brutes du commerce extérieur peuvent être générées par certaines transactions relatives à des services faisant intervenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ainsi que par la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis qui ne font pas intervenir de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Nous notons que, en ce qui concerne les biens, seules certaines transactions portant sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent générer des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et que, à l'origine, nous avons analysé la Loi uniquement pour ce qui est des biens, mais nous n'en avons pas fait d'examen détaillé pour ce qui est des services.

7.9 Les **États-Unis** font observer en outre que nous avons omis à tort un élément de la définition des "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" dans la note de bas de page 25 relative au paragraphe 2.5. Les **Communautés européennes** estiment qu'une définition complète des revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger devrait tenir compte de toutes les dispositions de l'article 941 c) du Code des impôts. Le **Groupe spécial** a inséré l'élément supplémentaire figurant dans la Loi (article 3; article 941 c) 2) du Code des impôts), indiqué par les États-Unis, et il a mentionné les derniers paragraphes de la disposition concernée.

[45] Article 3 de la Loi; article 942 a) 3).
[46] Article 3 de la Loi; article 942 a) 3).

7.10 Les **États-Unis** suggèrent que nous reprenions les termes précis de la Loi dans notre description de la prescription exigeant l'utilisation hors des États-Unis au paragraphe 2.7. Les **Communautés européennes** ne formulent pas d'objection à cette proposition. Le **Groupe spécial** a repris entièrement le libellé du texte de la Loi[47] dans la description de la prescription au paragraphe 2.7.

7.11 Les **États-Unis** font observer que la liste des constatations qu'ils ont demandées, figurant au paragraphe 3.3, était incomplète car elle ne contenait pas celle selon laquelle les tierces parties à cette procédure n'avaient pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation. Les **Communautés européennes** notent que nous examinons cette demande des États-Unis au paragraphe 6.2. Le **Groupe spécial**, tout en notant que ces questions de procédure sont abordées dans la section VI de son rapport et qu'il se réfère déjà expressément à cette demande des États-Unis au paragraphe 6.2, a inséré la constatation demandée par les États-Unis au paragraphe 3.3. Par souci de cohérence, il a également inséré, au paragraphe 3.2, la constatation relative à la procédure demandée par les Communautés européennes.

7.12 Les **États-Unis** contestent la citation de l'article 941 a) 1) du Code des impôts que nous faisons au paragraphe 8.38 pour étayer notre conclusion selon laquelle le texte de la Loi ne permet pas d'établir de façon concluante si les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut. À leur avis, cette citation est inexacte et, comme ils l'ont expliqué, selon eux, durant la procédure[48], la règle énoncée dans cette disposition indique une méthode de calcul pour déterminer le montant exclu du revenu brut. Les **Communautés européennes** estiment qu'aucune modification ne doit être apportée à ce paragraphe et que, même si l'article 941 a) 1) du Code des impôts indique une "méthode de calcul", l'existence de cette méthode confirme que ce qui est exclu, ce ne sont pas les "revenus extraterritoriaux" en tant que tels, mais c'est seulement une partie de ces revenus (et encore si certaines conditions sont remplies). Elles estiment que la référence à l'article 941 a) 1) du Code des impôts confirme simplement la conclusion déjà tirée par référence à l'article 114 du Code, disposition qui indique clairement que seule une partie de la "catégorie" des "revenus extraterritoriaux" – les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – peut effectivement être "exclue" (si les conditions pertinentes sont remplies). Le **Groupe spécial** prend note de ces observations; il a maintenu la référence à la disposition en question. C'est la structure de cette disposition, lue en parallèle avec les autres dispositions pertinentes de la Loi, qui sert de base à l'analyse que nous faisons au paragraphe 8.38.

7.13 Les **États-Unis** font remarquer qu'au paragraphe 8.40 (et ailleurs), nous semblons attacher de l'importance au fait que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est fondée (selon le Groupe spécial) sur des "conditions qualitatives et des prescriptions quantitatives très sélectives". Ils font valoir que, comme nous mentionnons ce fait à plusieurs reprises, on est en droit de supposer que nous le jugeons important. Toutefois, de l'avis des États-Unis, la pertinence de ce fait n'est pas évidente et n'est pas clarifiée par notre analyse. D'ailleurs, il y a, selon eux, une contradiction fondamentale entre le fait que nous "rejetons la pertinence de la notion de spécificité" dans la note de bas de page 108 et le fait que nous "invoquons plusieurs fois les "conditions qualitatives et les prescriptions quantitatives très sélectives" pour justifier notre constatation selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles". Il leur semble que nous disons l'une des deux choses suivantes: 1) l'exclusion des revenus extraterritoriaux entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles parce qu'elle est "très sélective"; ou 2) toute exclusion du revenu brut, quelle qu'en soit l'ampleur, entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles. De l'avis des États-Unis, il est indispensable que nous éclaircissions notre analyse sur ce point. Les **Communautés européennes** estiment que notre référence aux "conditions très sélectives" imposées pour obtenir l'avantage fiscal

[47] Article 3 de la Loi; article 943 a) 1) B) du Code des impôts.

[48] Les États-Unis se réfèrent ici à leur réponse à la question n° 7 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphes 10 à 13.

n'est pas en contradiction avec le fait que nous "rejetons la pertinence de la notion de spécificité". Selon elles, notre opinion sur la notion de spécificité est clairement exposée dans la note de bas de page 108. À leur avis, le fait d'exclure la pertinence, pour interpréter l'article premier de l'*Accord SMC*, d'une notion qui devient pertinente au regard de l'article 2 de l'Accord (c'est-à-dire une fois que l'existence d'une subvention est établie) ne nous dispense nullement de l'obligation d'examiner la structure d'une mesure pour déterminer s'il y a des recettes abandonnées qui sont "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1. Les Communautés européennes ne voient aucune raison de modifier ce paragraphe et notent que les États-Unis ne font pas de proposition précise. Le **Groupe spécial** ne décèle pas de contradiction dans sa méthode d'analyse. Comme nous le disons plus loin, au paragraphe 8.26, "en considérant certains revenus comme "non imposables" sur la base de conditions qualitatives et de prescriptions quantitatives très sélectives, la Loi soustrait en fait ces revenus à la règle applicable dans une autre situation ...". Cette exclusion sélective prévue par la Loi, que nous examinons dans notre analyse au titre de l'article 1.1 a), est conceptuellement distincte de la notion de spécificité au sens des articles 1.2 et 2 de l'*Accord SMC*. Nous avons cependant apporté quelques précisions éclairant notre raisonnement dans la section VIII B) 1) b) i) de notre rapport, y compris dans la note de bas de page 108.

7.14 Les **États-Unis** notent que nous déclarons, aux paragraphes 8.67 et 8.72, qu'une différenciation de traitement – les produits vendus sur le marché intérieur ne pouvant pas être soumis à un traitement moins favorable que les produits exportés – constitue une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. À leur avis, notre examen de ce point n'établit pas de lien entre la règle que nous énonçons et le texte effectif de l'article 3.1 a). Selon les États-Unis, nous devrions combler cette lacune dans notre analyse pour expliciter notre conclusion sur une question cruciale dans le présent différend. Les **Communautés européennes** estiment que, contrairement à ce que disent les États-Unis, il est facile d'"établir un lien" entre la référence à "une différenciation de traitement" et le texte effectif de l'article 3.1 a). Selon elles, nous l'indiquons très clairement au paragraphe 8.72. Elles estiment que, si nous souhaitons clarifier encore le texte du paragraphe 8.67 à l'intention des États-Unis, nous pourrions ajouter une phrase précisant que la différenciation de traitement concerne le droit de bénéficier ou non de l'exemption fiscale. Le **Groupe spécial** ne partage pas l'avis des États-Unis selon lequel il n'établit pas de lien entre la règle qu'il énonce et le texte de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Nous rappelons à cet égard que l'examen de la subordination *de jure* au titre de l'article 3.1 a) exige que l'on examine si la subordination aux exportations ressort des termes de la Loi ou en découle nécessairement, par implication (*infra*, paragraphes 8.55 et 8.56). Nous constatons ainsi que les termes de la Loi indiquent clairement que la subvention ne peut pas être obtenue pour les biens produits aux États-Unis et vendus pour être utilisés aux États-Unis (*infra*, paragraphe 8.60). C'est le traitement différencié prévu par la Loi – la subvention pouvant être obtenue si un bien produit aux États-Unis est exporté, mais pas s'il est vendu sur le marché intérieur – qui fait que la mesure est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a).

7.15 En ce qui concerne les paragraphes 8.76 à 8.108, les **États-Unis** font observer que, pendant la procédure, les parties ont exprimé leur désaccord sur le point de savoir à qui incombait la charge de la preuve eu égard à la note de bas de page 59. Or, d'après eux, dans notre examen de la note de bas de page 59 et du statut de la loi en tant que mesure "prise en d'éviter la double imposition", nous ne précisions nulle part à quelle partie incombe la charge de la preuve.[49] De l'avis des États-Unis, notre analyse de la question soulevée au titre de la note de bas de page 59 est insuffisante et incomplète si nous n'expliquons pas comment nous avons attribué la charge de la preuve. Les **Communautés européennes** ne pensent pas que nous soyons tenus de "préciser à quelle partie incombe la charge de la preuve", comme le demandent les États-Unis, et elles soulignent que l'Organe d'appel a confirmé à

[49] Les États-Unis notent que nous nous sommes abstenus aussi d'aborder la question de la charge de la preuve à propos d'autres questions. Ils font cependant observer que, pour ces autres questions, il n'y avait pas de désaccord majeur sur le fait que la charge de la preuve incombait aux CE en tant que partie plaignante.

plusieurs occasions que cela n'était pas nécessaire.[50] Selon elles, le rapport intérimaire indique que nous n'avions pas besoin d'examiner la question de la charge de la preuve parce que nous disposions de tous les renseignements dont nous avions besoin pour arriver aux conclusions auxquelles nous sommes parvenus. À leur avis, l'examen détaillé de cette question n'est réellement nécessaire que si les éléments de preuve sont incomplets ou s'équilibrent. Selon elles, l'absence d'examen spécifique de la charge de la preuve est conforme aussi à l'approche adoptée par le Groupe spécial, qui n'a pas examiné, ni, partant, préjugé, la question de savoir si la dernière phrase de la note de bas de page 59 énonce une exception à l'article 3.1 a). Elles estiment que nous pourrions expliquer, en réponse à la demande des États-Unis, que, même si la charge de prouver que les conditions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 n'étaient pas remplies incombait aux Communautés européennes, nous considérons qu'elles se sont acquittées de cette charge. Le **Groupe spécial** partage l'opinion des États-Unis selon laquelle il lui appartient de déterminer à qui incombe la charge de la preuve pour cette question.[51] C'est pourquoi nous avons précisé plus loin, au paragraphe 8.90, qu'à notre avis, dans ce contexte, la charge de la preuve incombe aux États-Unis. Nous estimons de toute façon que les éléments de preuve et les arguments présentés par les deux parties étaient suffisants pour que nous puissions les évaluer convenablement afin de formuler notre constatation. De plus, même si la charge de prouver que la Loi n'entrait pas dans le champ d'application de la dernière phrase de la note de bas de page 59, incombait aux Communautés européennes, nous estimons qu'elles se sont acquittées de cette charge.

7.16 Les **États-Unis** font observer que la dernière phrase du paragraphe 8.102 semblait ignorer le premier élément de la disposition relative aux "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger", qui prévoit l'exclusion des revenus imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger.[52] À leur avis, la dernière phrase de ce paragraphe et notre analyse y relative étaient inexactes et incomplètes dans la mesure où elles ne tenaient pas compte de cet élément. D'après les **Communautés européennes**, les États-Unis, à travers ces observations, semblent tenter, de manière assez artificielle, de nous amener à examiner, dans le rapport, un argument qu'ils ont invoqué pour la première fois dans leurs observations sur les réponses des Communautés aux questions du Groupe spécial (et qui ne semblait pas avoir de lien réel avec celles-ci), argument qui n'avait pas été débattu durant la procédure. Les Communautés européennes font observer que les États-Unis semblent dire qu'il peut y avoir un rapport entre l'ampleur des "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" et le montant des revenus exclus lorsque les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises sont calculés sur la base des revenus provenant de la vente et de la

[50] Les Communautés européennes citent les rapports de l'Organe d'appel *Corée – Mesure de sauvegarde définitive appliquée aux importations de certains produits laitiers* ("*Corée – Sauvegarde pour les produits laitiers*"), WT/DS98/AB/R, adopté le 12 janvier 2000, paragraphe 145; *Inde – Protection conférée par un brevet pour les produits pharmaceutiques et les produits chimiques pour l'agriculture*, WT/DS50/AB/R, adopté le 16 janvier 1998, paragraphe 74; et, plus récemment, *Thaïlande – Droits antidumping sur les profilés en fer ou en aciers non alliés et les poutres en H en provenance de Pologne* ("*Thaïlande – Poutres en H*"), WT/DS122/AB/R, adopté le 5 avril 2001, paragraphe 134.

[51] Par contre, nous considérons qu'un groupe spécial n'est pas tenu de se prononcer expressément sur le point de savoir s'il existe des éléments *prima facie* suffisants avant de procéder à l'examen des moyens de preuve présentés à titre de réfutation. Voir, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Sauvegarde pour les produits laitiers*, *supra*, note 50, paragraphe 145: "Aucune disposition du Mémorandum d'accord ... n'exige d'un groupe spécial qu'il se prononce expressément sur le point de savoir si le plaignant a apporté un commencement de preuve de violation avant de procéder à l'examen des moyens de défense et des éléments de preuve du défendeur." Voir aussi le rapport de l'Organe d'appel *Thaïlande – Poutres en H*, *supra*, note 50, paragraphe 134: "... un groupe spécial n'est pas tenu de faire une constatation distincte et spécifique, dans chaque cas, établissant qu'une partie s'est acquittée de la charge de la preuve qui lui incombait pour une allégation particulière, ou qu'une partie a réfuté une argumentation *prima facie*".

[52] Les États-Unis se réfèrent à l'article 3 de la Loi, article 941 c) 1) A) du Code des impôts; première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 33, note 39; et observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphes 64 à 68.

location-vente à l'étranger, conformément à l'article 3 de la Loi – l'article 941 c) 1) A) du Code des impôts. Bien qu'à leur avis, on ne puisse pas s'attendre à ce qu'elles examinent cette question complexe à ce stade de la procédure, elles présentent brièvement plusieurs observations pour démontrer que les arguments sont sans fondement. Elles font valoir que la méthode énoncée à l'article 3 de la Loi – article 941 c) 1) A) du Code – est qu'une des deux façons de calculer les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger", qui n'est elle-même qu'une des trois façons de calculer les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises". L'autre façon de calculer les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" est indiquée à l'article 3 de la Loi – article 941 c) 1) B) du Code – où ne figurent pas les termes "imputables" ou "pouvant être imputés à juste titre" sur lesquels les États-Unis semblent se fonder. D'après les Communautés européennes, le calcul des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises sur la base des "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger", prévu à l'article 3 de la Loi – article 941 a) 1) du Code – correspond en fait au calcul des revenus des FSC sur la base des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence dans le cadre du régime FSC initial (ce qui explique pourquoi l'exclusion est de 30 pour cent). Tout comme dans le cas du régime initial, cette disposition ne peut justifier le régime de remplacement des FSC puisque les contribuables ont toujours la possibilité d'appliquer la méthode la plus favorable pour calculer le montant de l'exemption. À cet égard, les Communautés européennes notent que la définition des recettes brutes du commerce extérieur englobe les revenus provenant de la location-vente (article 3 de la Loi; article 942 a) 1) B) et C) ii) du Code des impôts). Selon elles, en invoquant cet argument, les États-Unis nous demandent en fait de nous prononcer sur un régime hypothétique qui n'existe pas actuellement, en imaginant un système dans lequel le montant des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises (c'est-à-dire les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" calculés conformément à l'article 3 de la Loi, l'article 941 c) 1) A) du Code) peut d'une certaine façon avoir un rapport avec le volume de l'activité menée à l'étranger. De plus, un tel régime hypothétique fondé sur l'article 3 de la Loi, article 941 c) 1) A) du Code, ne serait pas, pour de nombreuses raisons, une "mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère". Les Communautés européennes estiment cependant que nous pouvons simplement refuser de nous prononcer sur un tel régime hypothétique, tout comme nous avons refusé, au paragraphe 8.163 du rapport, de nous prononcer sur un régime hypothétique applicable uniquement aux transactions réalisées entièrement à l'étranger (bien que, selon les CE, nous ayons eu le bénéfice d'un débat sérieux entre les parties sur la question des transactions réalisées entièrement à l'étranger). Les Communautés européennes ont fait quelques suggestions rédactionnelles au cas où nous voudrions apporter des modifications à notre rapport. À la lumière des observations des parties, le **Groupe spécial** a apporté certaines précisions au paragraphe 8.102 et a ajouté la note de bas de page 204.

7.17 Les **États-Unis** font valoir que le sens général du paragraphe 8.104 semble être qu'une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 doit être de portée générale. À leur avis, il n'y a rien dans le texte de la note 59 qui donne à penser qu'il doit s'agir d'une mesure générale. Il n'y a rien non plus dans le texte de la note 59 qui indique qu'un Membre ne peut pas recourir au crédit d'impôt pour éviter la double imposition pour certains produits ou certains types de transactions et à la méthode de l'exemption pour d'autres produits ou d'autres types de transactions, ou qu'un Membre n'a pas le droit de combiner la méthode du crédit d'impôt et la méthode de l'exemption pour une même transaction. Le fait que la méthode de l'exemption se traduit par un traitement fiscal plus favorable pour les exportations n'est pas contesté en l'espèce. Par conséquent, un "législateur raisonnable" – rôle que "le Groupe spécial s'est attribué", d'après les États-Unis – pourrait fort bien décider de rédiger un texte, tel que la Loi, qui combine plusieurs méthodes pour éviter la double imposition. En conséquence, de l'avis des États-Unis, nous devrions clarifier notre examen de la note de bas de page 59 en expliquant pourquoi une mesure prise en vue d'éviter la double imposition, au sens de cette note, doit être de portée générale. Ou bien, si les États-Unis ont mal compris notre position, nous devrions expliquer pourquoi nous pensons que l'apparente absence d'uniformité de la Loi est pertinente ou, comme nous l'avons dit, "frappante". Les **Communautés européennes** ne

pensent pas que nous disions que les mesures pertinentes au regard de la note de bas de page 59 doivent être de portée générale ou "étendue". Elles font observer que, si nous sommes disposés à développer encore notre raisonnement pour répondre à la demande des États-Unis, nous pourrions envisager de faire les observations suivantes. À leur avis, nous avons bien examiné la "structure globale et la conception" de la mesure spécifique qui nous est soumise et, sur la base de ses caractéristiques particulières, nous nous sommes prononcés sur le point de savoir s'il s'agissait d'une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition. En ce qui concerne plus particulièrement la référence à l'historique de la Loi, les Communautés européennes estiment, comme l'a fait observer l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, et comme il l'a réaffirmé dans l'affaire *Chili – Boissons alcooliques* (auxquelles, d'après les Communautés européennes, nous pourrions utilement nous référer), qu'il faut procéder à "un examen de la conception, des principes de base et de la structure d'une mesure fiscale, précisément pour pouvoir identifier les objectifs ou les buts de cette mesure *tels qu'ils se révélaient ou s'objectivaient dans la mesure même*". (italique ajouté par les CE)[53] À titre d'information et pour éviter tout malentendu, les Communautés européennes réaffirment qu'elles n'admettent pas l'assertion des États-Unis selon laquelle la méthode de l'exemption se traduit par un traitement fiscal plus favorable pour les exportations – ce qui n'est donc pas un fait incontesté – et elles nous renvoient à l'explication qu'elles ont donnée de leur position.[54] Le **Groupe spécial** a pris note des observations formulées par les parties. Nous réfutons l'affirmation des États-Unis selon laquelle notre constatation exigerait qu'une mesure de portée soit "générale" pour entrer dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Nous rappelons ce que nous déclarons plus loin, au paragraphe 8.97, à savoir que la portée de la Loi est exceptionnellement étendue pour une mesure dont le but est d'éviter la double imposition et qu'elle est en même temps exceptionnellement restreinte pour une mesure dont le but déclaré est d'éviter la double imposition. Nous notons en outre, dans ce paragraphe, que "la Loi se superpose à un vaste ensemble d'accords bilatéraux visant à éviter la double imposition par le biais de crédits d'impôts étrangers et que, de part sa conception, son application ne s'étend pas aux cas dans lesquels il n'existe pas d'accords de ce genre". Nous réaffirmons, en particulier, qu'aucun de ces éléments, pris séparément, ne nous amènerait nécessairement à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise en vue d'*éviter* la double imposition de revenus de source étrangère; mais ensemble, ces éléments nous amènent à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59. En ce qui concerne l'argument subsidiaire des États-Unis, selon lequel nous devrions expliquer pourquoi nous pensons que l'apparente absence d'uniformité de la loi est pertinente ou "frappante", nous rappelons ce que nous disons plus loin au paragraphe 8.95, à savoir que "nous estimons que le rapport entre la mesure et son but déclaré – c'est-à-dire "éviter la double imposition de revenus de source étrangère …" doit être raisonnablement discernable". Comme nous le disons dans ce paragraphe, nous cherchons à déterminer si la Loi est une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère en nous attachant à examiner la structure globale, la conception et le fonctionnement de la Loi dans le contexte plus général du système fiscal américain. Prises ensemble, la portée étendue de la Loi – à certains égards – et sa portée restreinte – à d'autres égards – conjuguées à d'autres aspects de sa structure et de sa conception que nous examinons nous amènent à constater que le rapport entre la mesure et son but déclaré n'est pas raisonnablement discernable. Nous avons donc conservé notre formulation initiale tout en complétant la note de bas de page 197.

7.18 Nous avons aussi apporté quelques modifications et précisions de forme aux paragraphes 1.13, 8.60, 8.66, 8.80, 8.91, 8.94, 8.95, 8.97, 8.104, 8.105, 8.107, 8.108, 8.163 et 9.1, ainsi que dans certaines notes de bas de page relatives à ces paragraphes.

---

[53] Rapport de l'Organe d'appel, *Chili – Taxes sur les boissons alcooliques* ("*Chili – Boissons alcooliques*"), WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, adopté le 12 janvier 2000, paragraphe 71.

[54] Les Communautés européennes se réfèrent aux réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 54 à 57, et en particulier au paragraphe 56.

VIII. CONSTATATIONS

A. MÉTHODE ADOPTÉE PAR LE GROUPE SPÉCIAL POUR EXAMINER LES ALLÉGATIONS FORMULÉES PAR LES CE DANS LE PRÉSENT DIFFÉREND

8.1 Nous notons que les Communautés européennes ont confirmé qu'à leur avis "il n'y aurait plus de subvention prohibée au sens de l'article 3 de l'*Accord SMC*" si les États-Unis supprimaient la prescription exigeant que les biens soient détenus en vue d'être utilisés hors des États-Unis et la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" fixée à 50 pour cent.[55] Notre examen va donc porter essentiellement sur les allégations formulées par les Communautés européennes au sujet de ces deux aspects de la Loi.

B. PRESCRIPTION EXIGEANT L'"UTILISATION HORS DES ÉTATS-UNIS"

1. Allégations au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*

a) Méthode d'analyse

8.2 Lorsque nous avons examiné les allégations formulées par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a) dans le différend initial, nous avons commencé par examiner les questions soulevées au titre des articles 1er et 3 de l'*Accord SMC*, et non les questions soulevées au titre de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord*. L'Organe d'appel a estimé que cette méthode d'analyse ne comportait aucune "erreur juridique".[56] De plus, les parties ne contestent pas expressément cette méthode dans la présente procédure au titre de l'article 21:5. Nous adopterons donc la même méthode d'analyse dans cette procédure.

b) Question de savoir s'il existe une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC*

i) Contribution financière

8.3 La première question que nous examinons dans le présent différend est celle de savoir si l'"exclusion" du "revenu brut" de certains "revenus extraterritoriaux" qui est prévue par la Loi donne lieu à une "contribution financière" sous la forme de l'abandon de "recettes publiques normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.

8.4 Les Communautés européennes font valoir que la Loi donne lieu à une "contribution financière" sous la forme de l'abandon de "recettes publiques normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. À leur avis, aucune règle générale en matière d'imposition aux États-Unis n'exclut les revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt. La majeure partie des revenus extraterritoriaux – c'est-à-dire celle qui ne consiste pas en revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – est assujettie à l'impôt au taux normal.[57] Les Communautés européennes font valoir que la Loi ne définit pas qualitativement une classe ou une catégorie de revenus exclue de la base d'imposition, mais énonce plutôt des conditions régissant la non-imposition d'une partie des revenus extraterritoriaux (c'est-à-dire, les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) qui serait normalement imposée.[58]

---

[55] Réponse des CE à la question n° 39 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 148.
[56] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 89.
[57] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 51.
[58] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 57 et 61.

8.5 Selon les CE, l'article 114 a) du Code des impôts énonce une "exclusion ou exemption limitée" qui confirme la règle générale de l'imposition mondiale des revenus des personnes physiques ou morales américaines.[59] S'agissant des "revenus tirés par une société d'une activité commerciale"[60], les Communautés européennes affirment que la "règle interne applicable" aux États-Unis est que ces revenus sont imposables s'ils sont perçus par une société américaine, en vertu de l'article 11 du Code des impôts, lu en parallèle avec son article 61. S'ils sont perçus par une société étrangère, ils sont imposables en vertu de l'article 881 du Code s'ils sont de source américaine, ou en vertu de l'article 882 s'ils ont un "lien effectif" avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis.[61] Les Communautés européennes font valoir en outre que le "point de référence" pour évaluer le régime de remplacement des FSC "élargi"[62] au titre de l'article 1.1 a) 1) ii) serait la situation qui existerait si les conditions énoncées (notamment la vente de biens "qui ne sont pas destinés à être utilisés aux États-Unis" et la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère") n'étaient pas remplies. Par conséquent, de l'avis des CE, la Loi donne lieu à l'abandon de recettes "normalement exigibles" et, partant, à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*, sauf dans le cas d'une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine.[63]

8.6 Les États-Unis affirment que la nouvelle mesure ne constitue pas une "contribution financière" suivant le sens ordinaire des termes de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*. Ils font observer que, compte tenu du sens ordinaire des termes de cet article pris ensemble, "l'abandon de recettes normalement exigibles signifie que les pouvoirs publics renoncent à percevoir un revenu qui leur serait légalement dû dans d'autres circonstances".[64] Ils affirment que la Loi redéfinit la notion de revenu brut et que la définition révisée du revenu brut est la "règle interne applicable" en matière

---

[59] Réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 135.

[60] Deuxième communication écrite des CE, annexe C-1, paragraphe 68.

[61] Deuxième communication écrite des CE, annexe C-1, paragraphe 68; réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 124 et suivants. Dans leur réponse à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 118 à 121 et suivants, les Communautés européennes font valoir que "les revenus de source étrangère d'une société étrangère n'ayant pas de lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis ne sont pas directement imposables aux États-Unis. Si la société étrangère est une filiale d'une société américaine, les revenus sont imposables lors de leur rapatriement aux États-Unis sous forme de dividendes (en vertu de l'article 61 a) 7), les dividendes distribués sont pris en compte dans le revenu brut). La déduction pour dividendes distribués prévue à l'article 243 du Code des impôts ne s'applique pas aux dividendes versés par des non-contribuables, comme la filiale étrangère. La société mère peut même être tenue d'acquitter à l'avance l'impôt sur les dividendes attendus si les dispositions antireport énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts sont applicables. La société peut néanmoins, en vertu des règles d'application générale aux États-Unis, demander un crédit d'impôt étranger pour l'impôt acquitté hors des États-Unis, mais uniquement pour les revenus de source étrangère (article 904 du Code des impôts)".

[62] Les Communautés européennes affirment que la Loi prévoit deux subventions qui peuvent être distinguées. Dans leur première communication écrite, elles expliquent que "afin de les distinguer [elles désigneront] la subvention accordée au titre de l'exportation de marchandises produites aux États-Unis par l'expression "subventions de remplacement de base" et celle accordée aux transactions portant sur des marchandises produites à l'étranger par l'expression "subvention de remplacement élargie". Lorsqu'il n'est pas nécessaire de distinguer les deux cas, les CE emploieront l'expression générale "subvention de remplacement" ou "subventions de remplacement"". Voir la première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 64. Nous utilisons ces expressions pour présenter l'argumentation des CE, mais nous n'adoptons pas nous-mêmes cette terminologie.

[63] Réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 122. Les CE font valoir que: "[s]i une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine effectuait la transaction, les revenus ne seraient pas imposables aux États-Unis, directement ou indirectement. Dans un tel cas, l'application du régime de remplacement des FSC ne donnerait pas lieu à une subvention parce que aucune recette ne serait abandonnée". Toutefois, elles déclarent ensuite que "... le recours au régime de remplacement des FSC élargi est optionnel et il est clair que les entreprises n'y feront appel que dans les cas où il donnera lieu à une réduction d'impôt. C'est pour cette raison qu'il s'agit d'une subvention, même si elle est rarement utilisée". Réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 123.

[64] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 61.

d'imposition aux États-Unis. Comme ils n'ont pas le pouvoir légal d'imposer les revenus qui n'entrent pas dans la définition du "revenu brut", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui s'appliquerait "en l'absence de" la définition du revenu brut.[65] Par conséquent, l'impôt sur les revenus extraterritoriaux n'est pas "abandonné" et n'est pas "normalement exigible".[66] Les États-Unis font observer que, en l'absence de la Loi, les revenus définis comme étant des revenus extraterritoriaux ne seraient peut-être pas imposés du tout, ou le seraient peut-être moins.[67] L'"exception" concernant les revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises est une exception qui génère des recettes fiscales, car, sans elle, tous les revenus extraterritoriaux seraient exclus du revenu brut et les recettes seraient moindres.[68] Les États-Unis affirment que l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt américain modifie leur compétence fiscale et le "point de référence normatif" pour l'imposition des "revenus étrangers" aux États-Unis.[69]

8.7 Les États-Unis font observer que l'article 61 du Code des impôts ne peut être compris qu'à la lumière des autres dispositions du Code qui en définissent les termes et l'application et que l'article 114 du Code fait partie intégrante de l'article 61. Ils avancent aussi que les Communautés européennes demandent en fait au Groupe spécial de tenir pour acquis que le point de référence normatif des États-Unis consiste à imposer tous les revenus perçus par les parties qui peuvent être assujetties à l'impôt américain. Toutefois, dans le système américain, la notion de "revenu brut" ne s'applique que telle qu'elle est définie par le Code des impôts et ne s'applique pas à tous les revenus.[70] D'après les États-Unis, l'approche prévue par la Loi "est une solution qui respecte les termes de l'Accord et les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel [dans le différend initial]".[71]

8.8 Pour analyser la question de savoir si la Loi implique une contribution financière, nous rappelons tout d'abord que l'article 1.1 de l'*Accord SMC* dispose, dans sa partie pertinente, que:

> "Aux fins du présent accord, une subvention sera réputée exister:
>
> a) 1) s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre (dénommé dans le présent accord les "pouvoirs publics"), c'est-à-dire dans les cas où:
>
> ...
>
> ii) des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt);" [note de bas de page omise]

8.9 Comme nous l'avons dit précédemment, nous devons nous prononcer sur le point de savoir si la Loi donne lieu à "l'abandon de recettes normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.

8.10 Nous rappelons que, dans le différend initial, l'Organe d'appel a approuvé, pour l'essentiel, la méthode que nous avons adoptée pour procéder à notre analyse au titre de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. Il a déclaré:

---

[65] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 77.
[66] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 79.
[67] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 101 à 105.
[68] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 81.
[69] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 71 et 72.
[70] Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 51.
[71] Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 8.

> "... l'"*abandon*" de recettes "*normalement* exigibles" signifie que les pouvoirs publics se sont procurés moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation différente, c'est-à-dire "normalement". En outre, le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes. Il doit donc y avoir un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées. Par conséquent, nous sommes d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que l'expression "normalement exigibles" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. Nous pensons aussi comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison. Accepter l'argument des États-Unis selon lequel le point de comparaison permettant de déterminer ce qui est "normalement exigible" devrait être quelque chose d'autre que la règle interne applicable du Membre en question signifierait que les obligations contractées dans le cadre de l'OMC obligeraient d'une certaine façon les Membres à choisir un type particulier de système fiscal; ce n'est pas le cas. Un Membre a, en principe, le pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes s'il le souhaite. Il a aussi la possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes. Mais, dans les deux cas, le Membre doit respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC. Ce qui est "normalement exigible" dépend donc des règles en matière d'imposition que chaque Membre choisit d'établir pour lui-même." [72]

8.11 Nous rappelons en outre que l'Organe d'appel a reconnu le bien-fondé de l'analyse que nous avons faite, dans le différend initial, en utilisant le critère "en l'absence de" pour déterminer s'il y avait des recettes abandonnées qui étaient "normalement exigibles". Il a estimé que ce critère juridique constituait "une bonne base de comparaison" car il n'était pas difficile, dans ce différend, d'établir de quelle façon les revenus de source étrangère d'une FSC seraient normalement imposés ("en l'absence de" la mesure contestée).[73] Il a cependant déclaré qu'il avait:

> "... certaines réserves importantes quant à l'application d'un quelconque critère juridique, comme le critère "en l'absence de", à la place des termes d'un traité eux-mêmes. En outre, nous hésiterions en particulier à utiliser un critère "en l'absence de" si son application était limitée à des situations où il existait effectivement une autre mesure, en vertu de laquelle les recettes en question seraient imposées, en l'absence de la mesure contestée. Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en désignant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées ...".[74]

8.12 Étant donné que les deux parties ont utilisé, dans les arguments qu'elles nous ont présentés, certains des termes figurant dans le rapport initial de l'Organe d'appel, et comme les États-Unis affirment que l'approche prévue par la Loi "est une solution qui respecte les termes de l'Accord et les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel ... [dans le différend initial]"[75], nous estimons que le texte de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, associé aux précédentes citations de la décision de l'Organe

[72] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.
[73] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 91.
[74] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 91.
[75] Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 8.

d'appel, est un point de départ utile – mais n'est pas nécessairement le seul possible – pour analyser la mesure qui nous est soumise.

8.13 En particulier, nous sommes toujours d'avis que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison dans une analyse au titre de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* portant sur le point de savoir si des recettes "normalement exigibles" sont abandonnées.

8.14 En abordant ainsi la question, nous soulignons que, pour déterminer si des recettes sont "normalement exigibles", nous ne pensons pas que cela ne peut être établi que s'il est possible de procéder à une vérification purement mécanique. De toute évidence, un Membre défendeur aurait intérêt à dire que ce qu'une partie plaignante prétend être des recettes normalement exigibles qui sont abandonnées n'a jamais été exigible en premier lieu. D'ailleurs, on serait en droit de supposer qu'un Membre appliquant un régime contesté aurait de bonnes raisons de veiller à ce qu'il n'y ait aucun lien automatique ou explicite avec la situation dans laquelle des recettes seraient normalement exigibles. L'Organe d'appel lui-même a tenu compte de cette circonstance lorsqu'il a fait observer, à propos de l'emploi d'un critère "en l'absence de", que:

> "[n]ous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en désignant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées".[76]

8.15 Il convient d'ailleurs de souligner que l'on peut en dire autant des termes mêmes de l'*Accord SCM*, s'agissant de l'expression "normalement exigibles". Si cette expression était interprétée de façon aussi étroite et formaliste, la conséquence pratique serait exactement la même. En fait un Membre qui aurait la prudence de supprimer tout lien formel évident entre une mesure en cause et son régime applicable par défaut pourrait ainsi se soustraire à toute discipline effective découlant de l'*Accord SMC*. Il serait en mesure d'affirmer que ce qui était prétendument des recettes normalement exigibles qui étaient abandonnées n'avait jamais été exigible en premier lieu. L'affirmation par un Membre défendeur qu'il respecte les règles équivaudrait à un moyen de défense définitif. Cela serait manifestement absurde et priverait de toute efficacité pratique les dispositions de l'*Accord SCM*.

8.16 Bien entendu, cela ne signifie pas que l'on peut passer à l'autre extrême. Comme l'a également fait observer l'Organe d'appel:

> "... le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes".[77]

8.17 On ne peut donc pas simplement affirmer que des recettes sont normalement exigibles dans l'abstrait. Cela ne peut pas être tenu pour acquis. L'essentiel est de porter un jugement critique sur les faits de la cause. Pour cela, nous suivons le raisonnement de l'Organe d'appel, selon lequel la comparaison doit être faite entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation, et les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison.[78]

8.18 En suivant ce raisonnement, nous soulignons que, si l'examen ne peut pas reposer intrinsèquement sur des présomptions ou des hypothèses, il ne peut pas non plus être tellement

---

[76] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 91.
[77] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.
[78] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.

rigoureux ou restrictif qu'il oblige à établir, par déduction mathématique, un rapport entre la mesure contestée et la situation existant par défaut. Si l'*Accord SMC* était interprété de cette façon, un groupe spécial serait confronté précisément à la conséquence manifestement absurde évoquée au paragraphe 8.15. Le point essentiel est que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question constituent la *base* de comparaison. Par conséquent, la constatation que des recettes sont abandonnées doit être solidement assise sur cette base.

8.19 C'est là, à notre avis, un bon point de départ pour émettre un jugement raisonnable sur le point de savoir si l'affirmation, par un Membre défendeur, qu'aucune recette n'était exigible en premier lieu est valable en fait, ou si la mesure contestée marque la substance de ce qui est effectivement l'abandon de recettes normalement exigibles.

8.20 Compte tenu de ce qui précède, nous portons maintenant notre attention sur les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question, en l'espèce, les États-Unis, pour identifier une base de comparaison afin d'examiner s'il existe une "contribution financière" au sens de l'article 1.1 a) de l'*Accord SCM*. À cette fin, nous examinons tout d'abord le texte de la Loi.

8.21 Aux termes de la Loi, certains revenus sont "exclus" du champ de l'impôt. Pour pouvoir être considérés comme des "revenus extraterritoriaux" "exclus"[79], les revenus doivent satisfaire à plusieurs conditions qualitatives et prescriptions quantitatives extrêmement sélectives.[80] Les conditions qualitatives comprennent avant tout la prescription exigeant l'utilisation hors des États-Unis[81] et la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère.[82] De plus, la Loi dispose, par exemple, que certains biens sont des "biens exclus"[83], qui ne font pas partie des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Il s'agit, entre autres, du "pétrole et [du] gaz (ou tout produit primaire dérivé)" et de "tous bois résineux non travaillés".[84] La Loi dispose en outre que le Président peut déclarer que certains biens, qui seraient normalement des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, sont "disponibles en quantités insuffisantes".[85] Tant que ces biens sont considérés ainsi, ils ne sont pas traités comme des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et, partant, les revenus tirés de transactions portant sur ces biens ne peuvent pas bénéficier du traitement fiscal prévu par la Loi.

8.22 Comme nous l'expliquons plus loin, les revenus qui ne peuvent pas être considérés comme des revenus extraterritoriaux exclus au sens de la Loi sont assujettis à l'impôt.

8.23 Conformément à la méthode indiquée au paragraphe 8.17, il nous faut examiner si, par essence, cette "exclusion" des "revenus extraterritoriaux" peut être décrite à juste titre comme une

---

[79] La Loi définit les "revenus extraterritoriaux" comme étant les revenus bruts imputables aux recettes brutes du commerce extérieur, c'est-à-dire provenant de la vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" destinés à une utilisation finale hors des États-Unis. Article 3 de la Loi, articles 114 e) et 942 du Code des impôts. La Loi définit les "revenus du commerce extérieur" comme étant les revenus imposables imputables aux recettes brutes du commerce extérieur. Article 3 de la Loi, articles 941 b) 1) et 942 du Code des impôts. *Supra*, paragraphes 2.4 à 2.6.

[80] La Loi définit les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant le montant des revenus bruts dont l'exclusion réduit le revenu imposable dans une certaine proportion spécifiée par la Loi. Voir l'article 3 de la Loi, article 941 a) 1) du Code des impôts, *supra*, paragraphe 2.5.

[81] Voir l'article 3 de la Loi, article 943 a) 1) B) du Code des impôts relatif à la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises", ainsi que, par exemple, l'article 942 a) 2) A) i) du Code relatif la définition des "recettes brutes du commerce extérieur".

[82] Article 3 de la Loi; article 943 a) 1) C) du Code des impôts relatif à la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises".

[83] Article 3 de la Loi; article 943 a) 3) C) du Code des impôts.

[84] Voir l'article 3 de la Loi, article 943 a) 3) E) du Code des impôts.

[85] Voir l'article 3 de la Loi, article 943 a) 4) du Code des impôts.

situation dans laquelle aucune recette n'est exigible par définition, ou s'il s'agit d'une situation dans laquelle des recettes normalement exigibles sont abandonnées. À cette fin, nous considérons la situation globale comme un tout.

8.24 Nous notons, à cet égard, l'affirmation des États-Unis selon laquelle la notion de "revenu brut" figurant à l'article 61 du Code des impôts ne peut être comprise qu'à la lumière des autres dispositions du Code qui en définissent les termes et l'application et l'article 114 (qui "exclut" du revenu brut les revenus extraterritoriaux à l'"exception" des revenus du commerce extérieur ne remplissant pas les conditions requises) fait "partie intégrante" de l'article 61.[86] Nous considérons cependant comme significative la déclaration des CE, approuvée par les États-Unis, selon laquelle l'article 114 du Code des impôts énonce l'une des exclusions spécifiques de la définition du revenu brut donnée à l'article 61.[87]

8.25 À la lumière de ce qui précède, il nous apparaît clairement que les revenus qui ne peuvent pas être "exclus" du "revenu brut", une fois que les conditions sélectives rigoureuses énoncées dans la Loi sont remplies, n'échappent pas à l'impôt. Ils font partie du revenu brut et ils sont imposables[88] en vertu des règles fiscales normalement applicables aux États-Unis. Cette opinion n'est pas fondée sur une supposition ou sur l'invention d'un droit de lever des impôts qui est manifestement absent. Elle n'est pas fondée non plus sur une simple présomption ou sur l'affirmation d'une possibilité hypothétique, abstraite, isolée du contexte des règles fiscales applicables aux États-Unis. Au contraire, elle s'appuie sur le fonctionnement effectif du régime fiscal américain. Sur cette base, il est clair, à nos yeux, qu'il existe une règle interne "applicable"[89] et que la mesure en cause constitue effectivement une dérogation à cette règle. À cet égard, nous croyons comprendre, par exemple, que les revenus perçus par une société américaine dans des transactions qui ne procurent pas des recettes brutes du commerce extérieur ou qui ne portent pas sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises seraient normalement assujettis à l'impôt en vertu de l'article 11 du Code des impôts, lu en parallèle avec ses articles 61 et 63.[90] Les sociétés étrangères sont imposées aux États-Unis sur leurs revenus "de source américaine" en vertu de l'article 881 du Code des impôts et sur leurs revenus "ayant un lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis" en vertu de l'article 882 du Code.

---

[86] Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 51.

[87] Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 58, faisant référence à la réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 132.

[88] Nous notons que, pour bénéficier de "l'exclusion" fiscale, une société étrangère doit choisir l'assimilation aux sociétés américaines, tandis qu'une succursale étrangère d'une société américaine n'a pas à faire ce choix (voir la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 139 ("... la loi s'applique aux succursales étrangères de sociétés américaines qui produisent hors des États-Unis sans qu'elles aient à faire un choix. Cela tient à ce que, en droit américain, une succursale étrangère d'une société américaine n'est pas considérée comme une entité distincte à des fins fiscales"). Nous notons en outre l'affirmation des Communautés européennes selon laquelle, si la transaction était effectuée par une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine, les revenus ne seraient pas imposables aux États-Unis, directement ou indirectement, et, dans ce cas, la Loi "ne donnerait pas lieu à une subvention parce qu'aucune recette ne serait abandonnée". (réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 122)

[89] Voir le Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.

[90] Pièce n° 21 des CE et pièce n° 4 des États-Unis. L'article 11 du Code des impôts stipule qu'"un impôt est perçu, pour chaque année fiscale, sur le revenu imposable de chaque société". L'article 61 stipule dans sa partie pertinente que "sauf disposition contraire du présent sous-titre, le revenu brut s'entend de l'ensemble des revenus quelle qu'en soit la source …" L'article 63 dispose en général que "le revenu imposable s'entend du revenu brut réduit du montant des déductions autorisées par le présent chapitre".

8.26. En considérant certains revenus comme "non imposables" sur la base de conditions qualitatives et de prescriptions quantitatives très sélectives, la Loi soustrait en fait ces revenus à la règle applicable dans une autre situation. La délimitation - faite de manière négative par le biais de nombreuses conditions qualitatives (et quantitatives) - des revenus susceptibles d'être "exclus" du "revenu brut" ne peut pas être comprise rationnellement comme une abstraction autonome, mais ne peut l'être au contraire que par comparaison avec une autre situation à laquelle la Loi elle-même fait explicitement référence. Cette autre situation est celle qui existe lorsque les conditions de "l'exclusion" énoncées dans la Loi ne sont *pas* remplies, en particulier lorsque des biens sont destinés à être utilisés *aux* États-Unis ou lorsque la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère n'est pas respectée. Cela nous amène à conclure que l'on est fondé à dire qu'il y a abandon de recettes normalement exigibles.

8.27 Nous ne voyons par ailleurs aucun autre élément qui compenserait cela et qui pourrait raisonnablement nous amener à une autre conclusion. On a beau chercher à discerner une sorte de justification et de cohérence globale dans l'"exclusion" des "revenus extraterritoriaux" qui permette, même hypothétiquement (et nous ne supposons pas que ce serait le cas), de ne pas penser qu'il s'agit de recettes "normalement exigibles", aucune justification de ce genre n'apparaît en l'espèce.

8.28 Ainsi, sans préjuger du statut d'une telle mesure au regard de l'*Accord SMC*, il est manifeste que la Loi ne représente pas une approche cohérente des revenus des sociétés provenant exclusivement d'activités à l'étranger. La conditionnalité est telle que la possibilité de bénéficier de la mesure est en fait soigneusement circonscrite pour faire en sorte qu'elle ne s'applique, par exemple, qu'aux biens, à *certains* biens - c'est-à-dire *certains* "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" - produits aux États-Unis ou à l'étranger qui sont destinés à être utilisés hors des États-Unis et qui respectent la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère incluse dans la définition des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. En somme, cela donne à penser simplement que certaines exclusions sont prévues par rapport à ce qui serait normalement le régime d'imposition applicable au revenu considéré.

8.29 Nous ajoutons que, si à notre avis, les termes de l'*Accord SMC* sont suffisamment clairs, leur application aux faits découlant de la multiplicité des régimes des Membres ne va pas de soi. En effet, il peut être particulièrement ardu de discerner ce qui pourrait être considéré comme "la règle interne applicable" dans un régime fiscal particulier. Plus généralement, il peut être assez difficile de discerner ce qui est en quelque sorte l'exception et ce qui est la règle. Mais il est manifeste que les termes de l'*Accord SMC* sont d'application générale: rien ne dit qu'ils ne doivent être appliqués que si les résultats sont évidents. Quoi qu'il en soit, nous ne sommes pas confrontés, dans le présent différend, à une situation aussi complexe. Il ne s'agit pas d'une controverse sur le point de savoir si le verre est à moitié plein ou à moitié vide. Comme nous l'avons dit précédemment, nous avons examiné la forme essentielle et la justification présentée. Ce faisant, nous avons pris en considération des éléments tels que le degré de conditionnalité, l'étendue des limitations et le rapport entre la mesure en cause et le régime général. Ces éléments pris ensemble nous permettent d'évaluer la nature de ce rapport. C'est précisément comme cela que l'on peut émettre le jugement exigé par les termes de l'*Accord SMC*.

8.30 À la lumière de ces considérations, nous estimons que, par le biais de l'"exclusion" fiscale prévue par la Loi, le gouvernement des États-Unis abandonne des recettes qui sont normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) 1) ii). À notre avis, cela donne lieu à une "contribution financière" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*.

8.31 Nous rappelons que, dans le rapport qu'il a établi dans le différend initial, l'Organe d'appel s'est référé à plusieurs reprises à la notion de "catégories" de recettes et a indiqué qu'un Membre a "la

possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes".[91] Devant le présent Groupe spécial, les parties ont émis des opinions divergentes sur l'utilité et le sens du terme "catégories" de recettes employé par l'Organe d'appel. Elles n'étaient pas d'accord sur la nature des "catégories" qui pouvaient être exclues du champ de l'impôt d'une manière compatible avec les règles de l'OMC et sur le point de savoir si les revenus extraterritoriaux (ou les revenus du commerce extérieur ou encore les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) constituent une telle "catégorie".

8.32 Nous passons maintenant à la question de savoir si l'emploi du terme "catégorie" modifierait en quoi que ce soit la nature de notre analyse à ce stade. Toutefois, avant d'examiner cette question, nous observons que la notion de "catégories" de recettes à laquelle s'est référée l'Organe d'appel ne figure pas dans les termes mêmes du traité. Nous notons en outre que l'Organe d'appel a souligné que, quelle que soit la "catégorie" de recettes considérée, un Membre doit de toute façon respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC.[92]

8.33 Selon les États-Unis, l'exclusion prévue par la Loi est justifiée par le souci "d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, indépendamment du lieu où les biens sont fabriqués".[93] Ils affirment que la Loi exclut les revenus extraterritoriaux du revenu brut et que cela constitue un point de référence normatif défini pour l'imposition des revenus provenant de transactions effectuées à l'étranger.[94] Ils font valoir qu'en excluant les revenus extraterritoriaux du revenu brut, les États-Unis exercent leur pouvoir souverain de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes et que les revenus extraterritoriaux sont une "catégorie" qui peut être exclue du champ de l'impôt d'une manière compatible avec les règles de l'OMC.[95] Les Communautés européennes font valoir quant à elles que, si les revenus de source étrangère peuvent être une "catégorie" générale que les Membres de l'OMC ont la possibilité de ne pas imposer, les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas des revenus de source étrangère.[96] Selon elles, les "revenus extraterritoriaux" (et à plus forte raison les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) ne constituent pas une catégorie générale de revenus qu'un Membre peut décider de ne pas imposer conformément à l'*Accord SMC*.[97] D'après les Communautés européennes, la Loi ne définit pas qualitativement une classe ou une catégorie de revenus qui est exclue du champ de l'impôt. Elle énonce plutôt des conditions régissant la non-imposition partielle d'une certaine quantité de revenus qui seraient normalement imposés.[98]

8.34 Compte tenu des faits de la cause, nous croyons comprendre que les États-Unis avancent en fait qu'ils peuvent tout simplement exclure certains revenus du revenu brut et que, s'ils le font, les "revenus exclus" ne sont pas "normalement exigibles", par définition, au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.[99] Il découle de cet argument qu'ils peuvent exclure ainsi du "revenu brut" *n'importe quelle* "catégorie" de revenus[100] et qu'il n'y aurait *jamais* abandon de recettes normalement exigibles au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. Nous croyons comprendre aussi qu'ils soutiennent que, en tout état de cause, l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" s'applique à une "catégorie" de revenus (provenant de "transactions effectuées à l'étranger") qui peut être exclue dans le respect des obligations des États-Unis au regard de l'OMC.

---

[91] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, notamment paragraphes 90, 98 et 99, et 120.
[92] Voir le rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.
[93] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 116.
[94] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 79.
[95] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 83.
[96] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 59.
[97] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 60.
[98] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 57 et 61.
[99] Nous nous référons aussi à notre résumé des arguments des États-Unis, *supra*, paragraphes 8.6 et 8.7.
[100] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 77.

8.35 À notre avis, malgré la particularité du terme "catégories", il n'y a pas de raison que l'analyse faite précédemment ne soit pas tout aussi applicable, même si l'on considère le lien entre les mesures fiscales selon cet élément descriptif particulier.

8.36 Ainsi, nous examinons d'abord l'argument des États-Unis selon lequel ils peuvent tout simplement exclure certains revenus du revenu brut et, s'ils le font, les "revenus exclus" ne sont pas "normalement exigibles", par définition, au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.[101] Le raisonnement que nous avons appliqué précédemment s'applique en fait de la même façon à cet argument.[102] La situation est certes différente d'un point de vue linguistique, mais le fond reste le même. Là aussi, cela revient en fait simplement à affirmer que ce qui est prétendument des recettes normalement exigibles, n'a jamais été exigible en premier lieu, bien que cela soit libellé de manière à les présenter comme une "catégorie".

8.37 Dans ce contexte, nous estimons que l'argument des États-Unis consistant à dire que la définition révisée du revenu brut donnée dans la Loi constitue la "règle interne applicable" en matière d'imposition aux États-Unis et que, dès lors que des revenus sont "exclus" du "revenu brut", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui s'appliquerait "en l'absence de" la définition du revenu brut – et partant, pas d'abandon de recettes "normalement exigibles" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC* – est une thèse très formaliste qu'il est difficile de concilier avec le texte et le contexte de l'article 1.1 a) 1) ii) compte tenu de l'objet et du but de l'*Accord SMC*. Pour donner à l'article 1.1 de l'*Accord* le sens et l'effet qui conviennent, nous devons examiner s'il y a abandon de recettes "normalement exigibles" en nous fondant sur des réalités concrètes et en évitant le formalisme pur.

8.38 Cela étant, nous notons que, même en suivant l'approche très formaliste préconisée devant nous par les États-Unis la Loi, telle qu'elle est libellée, ne permet de tirer aucune conclusion. À l'article 114 a), il est dit que "le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux". À l'article 114 b), il est dit que cette "exclusion" ne s'applique pas à certains revenus extraterritoriaux. Puis à l'article 114 e), on lit que les "revenus extraterritoriaux" sont définis comme étant "le *revenu brut* du contribuable imputable à des recettes brutes du commerce extérieur". (pas d'italique dans l'original) De plus, la Loi définit les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" comme étant "le montant des *revenus bruts* dont l'*exclusion* réduit le revenu imposable du contribuable ...".[103] (pas d'italique dans l'original) Ainsi, le texte même de la Loi semble indiquer de diverses façons que les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut, bien qu'ils constituent aussi une partie du revenu brut qui peut être ou ne pas être exclue. Nous pensons qu'il n'est pas possible de déterminer, à partir du texte de la Loi, si les revenus extraterritoriaux sont effectivement "exclus" du revenu brut ou s'ils constituent plutôt un "revenu brut" qui peut être "exclu" si certaines conditions sont remplies.[104]

8.39 Surtout, nous soulignons les implications systémiques dangereuses de l'approche préconisée par les États-Unis dans la présente procédure et l'effet délétère qu'une telle approche aurait sur les fondements juridiques de l'*Accord SMC*. La réponse des États-Unis à la question du Groupe spécial, sur le point de savoir s'il y aurait, à leur avis, abandon de recettes "normalement exigibles", au sens de l'article 1.1 de l'*Accord* si leur législation disposait que "le revenu brut ne comprend pas les revenus

[101] *Supra*, paragraphes 8.33 et 8.34.

[102] *Supra*, paragraphes 8.23 et suivants.

[103] Article 3 de la Loi; article 941 a) 1) du Code des impôts.

[104] De plus, les "revenus du commerce extérieur" – définis dans la Loi comme étant les "revenus imposables" provenant des recettes brutes du commerce extérieur (article 3 de la Loi; article 941 b) 1) du Code) – peuvent être en partie "exclus" en tant que "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises". Voir l'article 3 de la Loi, article 941 a) 1) C) du Code. Nous lisons aussi dans la Loi (article 3; article 943 b) 4) du Code) que "l'article 114 ne sera pas pris en compte pour déterminer le montant des revenus bruts ou des revenus du commerce extérieur provenant de toute transaction".

générés par des activités d'exportation", est particulièrement révélatrice à cet égard. Les États-Unis ont dit que "le sens ordinaire des termes de l'article 1.1 a) ii) indique que, dans ce cas, il n'y aurait pas de contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) car les recettes fiscales provenant des activités d'exportation ne seraient pas "normalement exigibles" en vertu de la loi du Membre, qui est le point de référence normatif pour une analyse au titre de l'article premier".[105] Si l'on poussait à l'extrême la logique de cet argument, cela reviendrait à dire qu'un gouvernement peut décider d'accorder des contributions financières sous la forme d'incitations fiscales simplement en modulant les "limites extérieures" de sa "compétence fiscale" ou en modifiant la définition de la base d'imposition en fonction de toute "exclusion", "exemption" ou "exception" qu'il souhaite appliquer, de sorte qu'il ne pourrait *jamais* y avoir d'abandon de recettes "normalement exigibles". Cela aurait pour effet de rendre "redondant ou inutile" le paragraphe ii) de l'article 1.1 a) 1) de l'*Accord SMC*[106] et ce n'est pas la conséquence à tirer de la disposition indiquant ce qui constitue l'une des formes de "contribution financière" énumérées à l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. De surcroît, les conséquences de ce raisonnement videraient de sa substance l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* car il ne pourrait jamais y avoir, dans ce cas, de subvention subordonnée aux exportations sous forme de contribution financière impliquant l'abandon de recettes normalement exigibles. En tant que tel, ce raisonnement contredit fondamentalement ce qui peut être considéré comme l'objet et le but de l'*Accord*, qui sont d'assujettir à des disciplines les subventions faussant les échanges de nature à assurer la sécurité des attentes des Membres par des dispositions juridiquement contraignantes. Il est évident à cet égard que l'interprétation avancée par les États-Unis serait incompatible avec cet objet et ce but, car elle donnerait aux gouvernements carte blanche pour échapper à toute discipline effective, ce qui engendrerait une incertitude et une imprévisibilité fondamentales.[107] En somme, une telle approche viderait de leur substance les disciplines de l'*Accord SMC* en matière de subventions.[108]

---

[105] Réponse des États-Unis à la question n° 20 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 62.

[106] Il est bien établi qu'un interprète n'est pas libre d'adopter une interprétation qui aurait pour résultat de rendre redondants ou inutiles des clauses ou des paragraphes entiers d'un traité. Voir, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*, WT/DS46/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 179 et note 110.

[107] À cet égard, le Groupe spécial chargé de l'affaire *Canada – Mesures affectant l'exportation des aéronefs civils* a noté que "… l'objet et le but de l'Accord SMC pourraient plus justement être résumés comme étant l'établissement de disciplines multilatérales en partant du principe que certaines formes d'intervention des pouvoirs publics faussent le commerce international, [ou] peuvent fausser [le commerce international]", WT/DS70/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 9.119. Notre conception de l'objet et du but de l'*Accord SMC* est corroborée aussi par le rapport de l'Organe d'appel *Canada – Mesures affectant l'exportation des aéronefs civils*, WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 157, où il est question de "la capacité d'une "contribution financière" de fausser les échanges".

[108] En réponse à la même question n° 20 du Groupe spécial, les États-Unis ont déclaré qu'"une interprétation plus large du texte pourrait amener à constater qu'une exclusion prévue dans une règle générale constituerait une contribution financière si l'exception ne s'appliquait expressément qu'à un groupe spécifique … Si le Groupe spécial devait appliquer en l'espèce notre principe élargi, nous ne pensons pas que l'exclusion prévue par la Loi serait spécifique au sens de l'article 2.3 car, pour les raisons susmentionnées, elle n'est ni subordonnée aux exportations ni subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" (réponse des États-Unis à la question n° 20 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 60). Nous ne pensons pas non plus que cette approche – qui revient à déterminer s'il y a une contribution financière aux fins de l'article 1.1 en examinant s'il y a une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 de l'*Accord SMC* - constitue une interprétation acceptable du rapport entre ces dispositions. Nous notons cependant que l'argument des États-Unis serait défaillant même sur la base de leur propre théorie. Comme nous l'indiquons plus loin dans notre examen au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord* (*infra*, paragraphes 8.64 et suivants), nous considérons que le fait que la subvention ne peut être obtenue que pour des transactions portant sur des biens destinés à être utilisés hors des États-Unis fait qu'elle est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Nous rappelons que, conformément à l'article 2.3 de l'*Accord SMC*, toute subvention relevant des dispositions de l'article 3 "sera réputée être spécifique". Ainsi, suivant le raisonnement des États-Unis, la subvention serait spécifique au sens de l'article 2 et, en tant que telle, elle constituerait une contribution

8.40 Nous passons maintenant à l'argument des États-Unis selon lequel, en tout état de cause, l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" s'applique à une "catégorie" de revenus (provenant de "transactions effectuées à l'étranger") qui peuvent être exclus dans le respect des obligations des États-Unis au regard de l'OMC.[109] Même à supposer que les revenus imputables à des "transactions effectuées à l'étranger" puissent constituer une "catégorie" de revenus susceptibles d'être exclus d'une manière conforme aux règles de l'OMC (question que nous n'avons pas à trancher et que nous ne tranchons pas en l'espèce), les États-Unis n'excluent pas en fait la totalité des revenus imputables à des "transactions effectuées à l'étranger" - ou ne renoncent pas à un droit de percevoir des recettes qu'ils auraient "normalement" perçues sur ces revenus - mais ils excluent seulement une partie de certains revenus qui satisfont à des conditions qualitatives et à des prescriptions quantitatives très sélectives et qui sont imputables uniquement à certaines transactions effectuées "à l'étranger" *qui remplissent les conditions requises* (d'après leur propre description de la Loi).[110] Nous notons, par exemple, que les revenus tirés de transactions effectuées "à l'étranger" qui ne portent pas sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ou qui ne procurent pas des recettes brutes du commerce extérieur ne pourraient pas bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi. Ainsi, les revenus tirés de transactions portant sur des biens destinés à une utilisation finale *aux* États-Unis (indépendamment du lieu où ils sont fabriqués ou produits) et sur des biens qui ne respectent pas la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne rempliraient pas les conditions requises. La Loi énonce des restrictions supplémentaires concernant le type de biens et de transactions qui procureraient des revenus remplissant les conditions requises pour bénéficier de l'exclusion.[111]

8.41 Par conséquent, même si l'on applique le terme de "catégorie" à la mesure en question, cette distinction linguistique ou formelle ne modifie en rien la substance du rapport effectif entre la mesure en cause et le régime fiscal applicable par défaut, tel qu'il a été décrit précédemment. L'emploi de ce terme ne modifie en rien ce rapport quant au fond. Il n'apporte pas non plus d'éléments nouveaux ou une justification de la mesure en cause qui en modifient le caractère essentiel.

8.42 Que l'on nie purement et simplement que des recettes sont normalement exigibles ou que l'on qualifie de "catégorie" ce qui est "exclu", dans les deux cas, cela revient à exprimer une opinion péremptoire qui ignore, pour ainsi dire par définition, le contexte effectif dans lequel s'inscrit la mesure. Les deux arguments sont viciés, en fait, à notre avis, pour les mêmes raisons.

8.43 Nous concluons donc que l'exclusion du champ de l'impôt aux États-Unis de certains revenus sur la base des conditions qualitatives et des prescriptions quantitatives très sélectives énoncées dans la Loi relatives à la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et des "recettes brutes du commerce extérieur" – qui déterminent quels revenus peuvent être considérés comme des "revenus extraterritoriaux", des "revenus du commerce extérieur" ou des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" – aboutit à l'abandon de recettes "normalement exigibles" et donne lieu de ce fait à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.[112]

---

financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord*. Toutefois, nous ne souscrivons certainement pas à l'approche des États-Unis.

[109] *Supra*, paragraphe 8.33.

[110] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 114. Dans leur déclaration orale, annexe D-3 paragraphe 48, les États-Unis disent également que l'exclusion des revenus extraterritoriaux s'applique aux revenus provenant "*d'une vaste gamme de* transactions se déroulant à l'étranger". (pas d'italique dans l'original)

[111] Voir *supra*, paragraphes 2.6 et 2.7.

[112] Nous tenons à souligner que nous ne fondons pas notre constatation sur le point de savoir si la Constitution des États-Unis ou le Code des impôts peuvent ou non exiger ou permettre l'établissement ou le maintien par les États-Unis d'un système d'imposition mondiale; nous ne nous prononçons pas non plus sur l'opinion exprimée par les États-Unis, selon laquelle le régime instauré par la Loi introduit des aspects

ii) Avantage

8.44 Ayant constaté que l'"exclusion" fiscale prévue par la Loi donne lieu à une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) de l'*Accord SMC*, nous devons examiner si un avantage est ainsi conféré au sens de l'article 1.1 b) de l'*Accord*.

8.45 Nous rappelons qu'il a été estimé que le terme "avantage" impliquait "une sorte de comparaison" et que:

> "Il doit en être ainsi, car il ne peut pas y avoir "avantage" pour le bénéficiaire si, avec la "contribution financière", celui-ci n'est pas "mieux loti" qu'en l'absence de contribution."[113]

8.46 En vertu de la Loi, un contribuable qui effectue une transaction remplissant les conditions requises peut exclure de son revenu brut les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et, par conséquent, il n'a pas à payer un certain montant d'impôts qu'il aurait dû payer normalement au gouvernement des États-Unis. Il est donc "mieux loti" qu'en l'absence de la contribution, c'est-à-dire que s'il avait été dans une autre situation dans laquelle les conditions d'obtention du traitement fiscal prévu par la Loi n'auraient pas été remplies, de sorte qu'il aurait été assujetti aux règles fiscales normalement applicables aux États-Unis. Nous sommes d'avis que le traitement fiscal prévu par la Loi confère un avantage.

8.47 De plus, les arguments des États-Unis concernant l'existence d'une subvention se limitent à l'affirmation qu'il n'y a pas abandon de recettes "normalement exigibles". Les États-Unis ne contestent pas expressément que, s'il y a abandon de recettes "normalement exigibles", ces règles d'imposition confèrent un avantage.

"territoriaux" dans leur système fiscal. Voir, par exemple, les observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 56. En fait, nous ne jugeons pas nécessaire, pour arriver à cette constatation, de supposer dans l'abstrait que, ou de formuler un avis sur le point de savoir si ou dans quelle mesure, les États-Unis "imposent *tous* les revenus" (voir, par exemple, la déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 12), ou sont obligés de, ou autorisés à, le faire par leur législation. En ce qui concerne la question de savoir si les États-Unis maintiennent ou non un système fiscal "mondial", nous rappelons que les Communautés européennes citent plusieurs ouvrages traitant de la fiscalité aux États-Unis ainsi qu'une étude effectuée par le Trésor des États-Unis en décembre 2000 à l'appui de leur affirmation selon laquelle les États-Unis eux-mêmes ont reconnu que le système d'imposition mondial était maintenu, même après la promulgation de la Loi (réponse des CE à la question n° 37 du Groupe spécial, paragraphe 131, se référant à la pièce n° 22 des CE). Les États-Unis contestent ces éléments de preuve et allèguent qu'ils sont antérieurs à la Loi ou qu'ils contiennent des passages que les Communautés européennes n'ont pas cités et qui réfutent les arguments des CE (observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphes 53 à 60).

Nous ne nous fondons pas non plus sur l'élément de preuve présenté par les Communautés européennes, selon lequel un rapport budgétaire du Congrès des États-Unis (première communication des CE, annexe A-1, paragraphe 21; communication présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 88 à 95) indiquait que la mesure entraînerait une diminution des recettes fiscales, mais nous prenons note de la réponse des États-Unis, selon laquelle la référence à ce rapport est fallacieuse car il compare les recettes fiscales dans le cadre de la Loi et dans le cadre du régime FSC et de l'ancien système d'imposition mondial (première communication des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 106), et "... les pertes de recettes estimatives découlant de la Loi sont indépendantes des pertes de recettes découlant du régime FSC antérieur et sont supérieures à celles-ci". (réponse des États-Unis à la question n° 2 des CE, annexe F-4)

[113] Rapport de l'Organe d'appel *Canada – Mesures affectant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada – Aéronefs*"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 157.

8.48 Nous constatons donc qu'il existe une contribution financière conférant un avantage et que, de ce fait, il existe une subvention au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*.[114]

c) Question de savoir si la subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*

8.49 Ayant déterminé qu'il existe une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC*, nous examinons maintenant si la subvention est subordonnée aux exportations, c'est-à-dire si l'"exclusion" du champ de l'impôt est "subordonnée … aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.[115]

8.50 Les Communautés européennes affirment que la subvention "de base"[116], prévue pour des biens produits aux États-Unis, est prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* parce qu'elle n'est applicable qu'aux bénéfices provenant de transactions à l'exportation. De l'avis des CE, le fait qu'il y a d'autres moyens de bénéficier de l'exclusion – par exemple, en fabriquant et en vendant à l'étranger, ou en vendant des services à l'étranger – ne diminue en rien la subordination aux exportations de la subvention dans le cas de biens produits aux États-Unis.[117]

8.51 Les États-Unis soutiennent que, pour être incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, la subordination aux résultats à l'exportation doit être une condition à remplir pour obtenir la subvention.[118] Par conséquent, selon eux, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par Loi n'est subordonnée aux exportations ni telle qu'elle est libellée[119], ni telle qu'elle est appliquée.[120] Les États-Unis soutiennent que la Loi prévoit une exclusion unique qui s'applique à différents types de transactions à l'étranger, et qui vise des situations différentes.[121] L'exclusion des revenus extraterritoriaux est justifiée par le souci d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, indépendamment du lieu où les biens sont fabriqués.[122] Selon les États-Unis, l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée aux exportations parce qu'elle s'applique à des revenus provenant d'une large gamme de transactions effectuées à l'étranger qui ne sont absolument pas liées à l'exportation de produits américains.[123] En particulier, les contribuables américains peuvent percevoir de tels revenus en fabriquant et en vendant à l'étranger.[124] Les États-Unis affirment que même certaines transactions réalisées sur le marché intérieur (par exemple,

---

[114] Une subvention ne relève des dispositions de l'*Accord SMC* que si elle est spécifique au sens de l'article 2. L'article 2.3 dispose cependant que "[t]oute subvention relevant des dispositions de l'article 3 sera réputée être spécifique". C'est pourquoi nous passons directement à l'analyse de la question de savoir si la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation et à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3 de l'*Accord*.

[115] Nous rappelons les raisons expliquant l'ordre dans lequel nous procédons à notre analyse au titre de l'article 3.1 a), (*supra*, paragraphe 8.2) c'est-à-dire en commençant par les articles 1er et 3 de l'*Accord SMC*, et non par les questions soulevées au titre de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord*.

[116] Voir *supra*, note 62, les arguments des CE concernant la subvention "de base" et la subvention "élargie" prévues par la Loi.

[117] Par exemple, communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 101 et 102.

[118] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 109 et 135. Les États-Unis citent le rapport de l'Organe d'appel *Canada - Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada - Automobiles*"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 100.

[119] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 112 à 114.

[120] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 115 à 127.

[121] Observation des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 1.

[122] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 116.

[123] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 118 à 120.

[124] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 88 et 89.

la vente sur le marché intérieur de produits destinés à être utilisés hors des États-Unis) permettent de bénéficier de l'exclusion.[125] Ainsi, selon eux, bien que les exportateurs fassent manifestement partie des contribuables qui peuvent se prévaloir de l'exclusion, celle-ci ne satisfait pas au sens ordinaire du critère de subordination énoncé dans le texte de l'article 3.1 a).[126]

8.52 Par conséquent, le désaccord entre les parties tient essentiellement au fait que les États-Unis soutiennent que l'exclusion des revenus "extraterritoriaux" n'est pas subordonnée aux exportations parce que ces revenus peuvent être obtenus de diverses manières hormis l'exportation de produits américains, tandis que les Communautés européennes affirment que la subvention est subordonnée aux exportations dans le cas de biens produits aux États-Unis parce qu'elle est conditionnée par les exportations.

8.53 Nous devons donc nous demander si la Loi comporte des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en raison de la prescription contenue dans la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et des "recettes brutes du commerce extérieur", selon laquelle les biens doivent être détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement *hors* des États-Unis. La question précise qui se pose à nous est de savoir si l'exportation de biens américains est une "condition" à remplir pour satisfaire à la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis", et, par conséquent, pour obtenir la subvention. Comme toujours, le point de départ de notre analyse est le texte de l'*Accord SMC*. L'article 3.1 a) dispose, dans sa partie pertinente, que:

> "Exception faite de ce qui est prévu dans l'Accord sur l'agriculture, les subventions définies à l'article premier dont la liste suit seront prohibées:
>
> a) subventions subordonnées, en droit ou en fait[4], soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I[5];
>
> ---
>
> [4] Cette condition est remplie lorsque les faits démontrent que l'octroi d'une subvention, sans avoir été juridiquement subordonné aux résultats à l'exportation, est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportation effectives ou prévues. Le simple fait qu'une subvention est accordée à des entreprises qui exportent ne sera pas pour cette seule raison considéré comme une subvention à l'exportation au sens de cette disposition.
>
> [5] Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord."

8.54 En examinant si l'exclusion du revenu brut des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises est "subordonnée … aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a), nous rappelons que le sens du terme "subordonné" dans cette disposition est "conditionnel" ou "dépendant pour exister de".[127] Nous rappelons aussi que le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" est le même pour la subordination *de jure* et *de facto*.[128] Il y a cependant une différence en ce qui

---

[125] Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 9.
[126] Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 9.
[127] Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs*, *supra*, note 113, paragraphe 166.
[128] Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs*, *supra*, note 113, paragraphe 167.

concerne les éléments de preuve pouvant être utilisés pour établir qu'une subvention est subordonnée aux exportations.[129] Nous croyons comprendre que les Communautés européennes allèguent qu'il y a une subordination *de jure*, contestant la législation "en tant que telle".[130] Nous procéderons à notre examen en conséquence.

8.55 Nous rappelons l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle "l'existence d'une subordination *de jure* aux exportations" est démontrée sur la base du libellé de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent[131], et non par rapport à la "configuration globale des faits constituant et entourant l'octroi de la subvention".[132] L'Organe d'appel a récemment affirmé, par ailleurs,

> "qu'on peut également dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure".[133]

8.56 Appliquant ces principes au cas d'espèce, nous examinerons si la subordination aux exportations ressort des termes de la Loi ou si elle découle nécessairement, par déduction, des termes effectivement employés dans la Loi.

8.57 Nous examinons tout d'abord le texte de la Loi. Nous notons que, d'après la Loi, les "revenus extraterritoriaux" s'entendent "du revenu brut du contribuable imputable aux recettes brutes du commerce extérieur … du contribuable".[134] Les "revenus du commerce extérieur" sont les revenus imposables du contribuable imputables aux recettes brutes du commerce extérieur.[135] Les "recettes brutes du commerce extérieur" s'entendent généralement: "des recettes brutes du contribuable provenant - A) de la vente, de l'échange ou de toute autre forme de cession de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, [ou] B) de la location-vente ou de la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises destinés à être utilisés par le preneur hors des États-Unis, …".[136] L'expression "recettes brutes du commerce extérieur" n'englobe pas les recettes que le contribuable tire d'une transaction si les biens de commerce extérieur (ou les services) remplissant les conditions requises sont destinées à une utilisation finale aux États-Unis.[137] La Loi définit les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" comme étant des biens:

> "A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis,

---

[129] Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs*, *supra*, note 113, paragraphe 167.

[130] Réponse des CE à la question n° 2 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 6. Nous notons la déclaration des CE selon laquelle "[u]ne plainte portée contre une loi impérative qui n'est pas encore pleinement appliquée ne peut en tout état de cause être jugée que sur la base du texte et de faits évidents". Voir la réponse des CE à la question n° 2 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 10.

[131] Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Aéronefs*, *supra*, note 113, paragraphe 167.

[132] *Ibid*.

[133] Rapport de l'Organe d'appel *Canada - Automobiles*, *supra*, note 118.

[134] Article 3 de la Loi; article 114 e) du Code des impôts.

[135] Article 3 de la Loi; article 941 b) du Code des impôts.

[136] Article 3 de la Loi; article 942 a) 1) du Code des impôts.

[137] Article 3 de la Loi; article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts.

> B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et
>
> C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables
>
> > i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
> >
> > ii) aux coûts directs de la main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes énoncés à l'article 263A) employée hors des États-Unis."[138]

8.58 Nous constatons que le texte de la Loi limite la définition des "recettes brutes du commerce extérieur" et des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" – qui détermine quels revenus seront considérés comme des "revenus extraterritoriaux", des "revenus du commerce extérieur" ou des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" – aux biens destinés à une utilisation finale *hors des États-Unis*. La subvention ne peut donc être obtenue qu'au titre de revenus tirés de transactions portant sur de tels biens.

8.59 La définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" s'applique aux biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits *à l'intérieur* ou *hors* des États-Unis. Le fait que cette définition désigne les biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits à l'intérieur *ou hors des États-Unis* est, selon eux, "l'aspect le plus important de la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises".[139] De l'avis des États-Unis, cela montre que la Loi s'applique de la même manière à toutes les transactions réalisées à l'étranger, que les biens soient produits aux États-Unis ou à l'étranger[140]et nous croyons comprendre qu'ils font valoir que cela signifie en substance que le traitement fiscal prévu par la Loi n'est pas subordonné aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

8.60 Nous ne partageons pas ce point de vue. Nous estimons que le texte de la Loi indique clairement que la subvention ne peut pas être obtenue eu égard à des biens produits *aux* États-Unis sont vendus pour être utilisés *aux* États-Unis et qu'il découle nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la Loi que:

- des biens produits hors des États-Unis ne permettent de bénéficier de l'exclusion fiscale prévue par la Loi que s'ils sont, *entre autres*, destinés à être utilisés hors des États-Unis.

- des biens produits aux États-Unis ne permettent de bénéficier de l'exclusion fiscale prévue par la Loi que s'ils sont, *entre autres*, destinés à être utilisés hors des États-Unis.

Ainsi, s'agissant de biens produits aux États-Unis, il ressort clairement des termes mêmes de la Loi que l'exportation est une condition préalable nécessaire pour bénéficier de la subvention. Dans le cas

---

[138] Article 3 de la Loi; article 943 a) 1) du Code des impôts.

[139] Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 35 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 46.

[140] Observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 35 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 44.

de biens produits aux États-Unis, l'existence et le montant de la subvention dépendent de l'existence de revenus provenant de l'exportation de ces biens. Pour des biens produits aux États-Unis, l'existence de ces revenus est manifestement conditionnée par leur exportation hors des États-Unis, ou elle en dépend. Nous estimons donc qu'il s'ensuit nécessairement, par implication, que le régime est *de jure* dépendant des exportations ou subordonné aux exportations, dans le cas de biens produits aux États-Unis.

8.61 Nous prenons note de l'argument des États-Unis selon lequel les fabricants américains peuvent percevoir des revenus extraterritoriaux sans exporter, puisqu'ils ont la possibilité de produire et de vendre hors des États-Unis.[141] Le fait que des entités effectuant des transactions portant sur des biens aux États-Unis pourraient choisir d'acquérir ces biens hors des États-Unis et de réaliser des transactions exclusivement hors des États-Unis ne modifie en rien, à nos yeux, la réalité fondamentale, à savoir que, pour des biens produits aux États-Unis, l'exportation est une condition préalable nécessaire pour bénéficier de la subvention prévue par la Loi, en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis".

8.62 Les États-Unis soulignent que la subvention peut aussi être obtenue, dans le cadre du régime, pour des biens produits hors des États-Unis à condition que les transactions portent sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et ils affirment que la subvention n'est pas subordonnée aux exportations parce qu'elle peut être obtenue par des personnes autres que des exportateurs. À l'inverse, les Communautés européennes soutiennent qu'il n'est pas nécessaire de démontrer que toutes les subventions prévues par la Loi dépendent des exportations[142], et qu'une subvention qui est subordonnée aux exportations dans certains cas ne cesse pas de l'être si elle peut aussi être obtenue dans d'autres cas où il n'est pas besoin d'exporter.

8.63 Aux fins de notre analyse, et conformément à l'opinion exprimée par les deux parties[143], nous supposons, pour les besoins de l'argumentation, qu'il peut y avoir une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC* même dans le cas où une contribution financière confère un avantage concernant exclusivement les biens produits hors du territoire du Membre qui accorde cette contribution financière. Comme il n'est pas nécessaire de résoudre cette question pour trancher le présent différend, nous n'avons pas à nous prononcer sur ce point.[144]

8.64 Nous ne croyons pas qu'il soit nécessaire que la Loi prévoie exclusivement des subventions dépendant des exportations pour constater qu'elle prévoit une catégorie définie de subventions - pour les biens produits aux États-Unis - qui sont des subventions à l'exportation prohibée, car pour cette catégorie définie, la Loi impose inévitablement et invariablement la condition qu'il y ait des exportations.[145] Le fait que la Loi prévoit aussi des subventions pour les biens produits hors des

---

[141] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 88 et 89.

[142] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 96.

[143] Voir la réponse des CE à la question n° 43 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 149 et suivants et la réponse des États-Unis à la question n° 43 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphes 101 et suivants.

[144] Si, toutefois, une subvention au sens de l'article premier *était* limitée à une contribution financière accordée par un Membre uniquement pour les biens produits sur son territoire, la possibilité de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi pour les revenus tirés de la vente ou de la location-vente de biens produits à l'étranger ne constituerait pas une subvention au sens de l'article premier. Cela rendrait nul et non avenu l'argument des États-Unis selon lequel la "subvention" n'est pas subordonnée aux exportations en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis" au motif qu'elle peut aussi être obtenue pour des biens qui sont produits et vendus hors des États-Unis et ne sont donc pas exportés des États-Unis.

[145] À notre avis, notre conclusion est étayée par l'exemple suivant. Supposons que les "biens produits hors des États-Unis" (par exemple, des grille-pain) sont les "biens A" et que les "biens produits aux États-Unis" (par exemple, des aéronefs) sont les "biens B". Sur cette base, la prescription de la Loi exigeant l'utilisation hors des États-Unis revient à stipuler qu'il n'est pas nécessaire que les "biens A" (les grille-pain) soient exportés des

États-Unis -qui n'ont pas à être exportés des États-Unis en raison de la seule prescription exigeant l'utilisation à l'étranger pour bénéficier de la subvention -n'infirme pas, à notre avis, la subordination aux exportations que nous constatons pour ce qui est des biens produits aux États-Unis. Notre opinion selon laquelle des subventions subordonnées aux exportations peuvent exister dans le cadre d'un régime de subventions plus large est corroborée par le raisonnement de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Aéronefs*. L'Organe d'appel a déclaré alors que:

> "[l]e fait que certaines des contributions de PTC, dans certains secteurs industriels, ne sont *pas* subordonnées aux résultats à l'exportation ne signifie pas nécessairement qu'il en va de même pour toutes les contributions de PTC. Il suffit de montrer qu'une ou que certaines contributions de PTC constituent bien des subventions "subordonnées … en fait … aux résultats à l'exportation".[146]

Ainsi, la subordination aux exportations de la subvention accordée pour les avions de transport régional n'était pas infirmée par le fait que la subvention accordée pour d'autres produits/secteurs ne dépendait pas des exportations.

8.65 Nous rappelons qu'en réponse à une question du Groupe spécial, les États-Unis ont établi une analogie entre la subordination aux exportations et la spécificité au sens de l'*Accord SMC*, faisant valoir que de même qu'"en général, pour faire en sorte qu'une subvention spécifique ne le soit plus, il faut élargir l'ensemble des utilisateurs ou des bénéficiaires"[147], "pour remédier à une subvention à l'exportation, il faut faire en sorte que l'avantage soit accordé à un groupe plus large que celui des seuls exportateurs, c'est-à-dire à un groupe non spécifique".[148] Même si l'élargissement du groupe des bénéficiaires peut être un moyen de supprimer la spécificité d'une subvention, nous ne pensons pas que ce raisonnement puisse s'appliquer à la subordination aux exportations.

8.66 À notre avis, l'analogie avec la spécificité établie par les États-Unis n'est absolument pas valable en l'espèce. Dans le cas de la spécificité, ce qui pourrait être qualifié, de manière approximative et purement formelle, d'"élargissement" ne peut masquer le fait que, en substance, l'"élargissement" de la subvention elle-même modifie en soi effectivement, intrinsèquement et invariablement la nature de la subvention en question. Une subvention spécifique est, par définition, une subvention qui n'est accordée qu'à une entreprise ou à une branche de production particulière ou à un groupe d'entreprises ou de branches de production particulier.[149] En "élargissant" l'octroi de la subvention à un groupe d'utilisateurs ou de bénéficiaires suffisamment vaste pour satisfaire au critère de non-spécificité, un Membre cesse *nécessairement*, par-là même, de l'accorder en tant que subvention spécifique. La spécificité et la non-spécificité ne peuvent en aucun cas coexister objectivement. Le fait d'accorder une subvention non spécifique exclut en soi toute la spécificité. La spécificité est tout simplement supprimée.

8.67 Ce n'est pas du tout ce dont il s'agit en l'espèce. En effet, nous avons affaire à un "élargissement" qui ne supprime pas fondamentalement l'existence objective de la subordination aux exportations. Le fait qu'une autre forme d'activité économique relative à des biens produits hors du territoire du Membre concerné bénéficie aussi d'une subvention ne supprime nullement, en soi, la subordination aux exportations. Il est parfaitement concevable que les deux coexistent. Cela

---

États-Unis, tandis que les "biens B" (les aéronefs) doivent être destinés à être utilisés hors des États-Unis (c'est-à-dire doivent être exportés des États-Unis) pour pouvoir bénéficier de la subvention prévue par la Loi. À notre avis, cela équivaut à une disposition qui fait de l'exportation une condition nécessaire pour bénéficier de la subvention pour les "biens B" (les aéronefs), mais pas pour les "biens A" (les grille-pain).

[146] Rapport de l'Organe d'appel *Canada – Aéronefs*, *supra*, note 113, paragraphe 179.

[147] Réponse des États-Unis à la question n° 21 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 72.

[148] *Ibid.*, paragraphe 73.

[149] Voir l'article 2.1 de l'*Accord SMC*.

témoigne du fait essentiel que, dans ce cas, les "exportations" n'ont un sens que dans le contexte de la vente ou de la consommation de biens produits sur le territoire du Membre. Dans la pratique courante, ces biens peuvent être soit exportés soit vendus sur le marché intérieur. Il n'y a pas d'autre possibilité de les vendre ou de les consommer. Dès lors que le traitement des biens produits dans le pays est différencié selon qu'ils sont exportés (octroi d'une subvention) ou vendus sur le marché intérieur (pas de subvention), l'octroi de la subvention est subordonné aux exportations. C'est la différence déterminante.

8.68 Il n'est guère possible de "remédier" à une situation qui est due – et qui est liée – essentiellement au traitement différencié appliqué à la vente de produits d'origine nationale en accordant des subventions à des activités économiques qui ne font même pas intervenir, en premier lieu, les biens produits sur le territoire d'un Membre. D'ailleurs, si l'on analyse les choses du point de vue du Membre qui accorde la subvention, la notion d'"exportation" n'apparaît même pas dans le cas de biens qui ne sont pas eux-mêmes produits sur le territoire du Membre en question.[150] Les États-Unis semblent soutenir en fait que l'octroi d'une subvention en faveur d'une activité économique qui n'a aucun rapport avec une activité d'exportation – toute exportation étant même exclue de cette activité – peut véritablement supprimer la subordination aux exportations. Cette interprétation semble manifestement déraisonnable. Cela étant, elle aurait aussi pour effet pratique de rendre inefficaces et inutiles les disciplines de l'*Accord SMC*.

8.69 C'est là une évidence. Si l'octroi d'une telle subvention - sans aucun rapport avec des biens susceptibles, en principe, d'être exportés - pouvait "remédier" à la subordination aux exportations, comment délimiterait-on les paramètres d'une telle approche? Cela serait manifestement impossible. On pourrait aussi bien prétendre que l'octroi de subventions dans des domaines qui n'ont absolument aucun rapport avec la vente ou la consommation de biens d'origine nationale supprimerait les subventions à l'exportation qui sont réputées exister normalement pour ces biens.

8.70 Ainsi, l'application en l'espèce par les États-Unis d'une subvention en faveur d'une activité économique menée à l'étranger est, au mieux, un élément supplémentaire ou une subvention additionnelle. Mais la différenciation fondamentale qui existait à l'origine n'a toujours pas été supprimée de cette façon. La différence par rapport au traitement des biens d'origine nationale demeure irrémédiablement. Une analogie vient aussitôt à l'esprit: un Membre ne supprime pas une subvention à l'exportation pour les pommes en accordant une subvention pour les oranges qui n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation.

8.71 En fait, l'analogie avec la spécificité implique plutôt le contraire de ce qu'avancent les États-Unis. Le seul moyen de supprimer d'abord une subvention à l'exportation de la façon dont on supprimerait la spécificité est de supprimer la base essentielle de la différenciation, c'est-à-dire d'accorder une subvention équivalente pour les biens destinés à être vendus ou consommés sur le marché intérieur. Ainsi, la subvention ne serait pas subordonnée aux exportation car elle pourrait être obtenue pour des biens produits sur le territoire des États-Unis, *qu'ils soient ou non exportés*. C'est

[150] Nous pensons que l'emploi du terme "exportation" à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* indique que des biens doivent être transférés du territoire d'un Membre à celui d'un autre Membre. Aux fins du présent différend, nous estimons qu'il nous suffit de préciser notre opinion selon laquelle cela suppose le transfert d'un bien du territoire du Membre accordant la subvention au territoire d'un autre Membre. Nous pensons aussi que le traitement appliqué aux biens d'origine nationale vendus sur le marché intérieur du Membre qui accorde la subvention est une base de comparaison utile aux fins d'une analyse au titre de l'article 3.1 a). Nous trouvons des éléments contextuels étayant cette approche, par exemple, dans le texte de l'article XVI du *GATT de 1994*, qui traite du cas où un Membre accorde "directement ou indirectement, sous une forme quelconque, une subvention ayant pour effet d'accroître l'exportation d'un produit primaire en provenance de son territoire …" (paragraphe 3) et du cas où une subvention a pour résultat de ramener le prix de vente à l'exportation d'un produit "au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire" (paragraphe 4).

CETTE situation qui serait comparable à celle qui consiste à supprimer au passage la spécificité de la subvention pour la rendre généralement accessible.

8.72 Ainsi, à notre avis, une manière de remédier, en l'espèce, à la subordination aux exportations serait de faire en sorte que la subvention ne soit plus soumise à la condition d'exporter et puisse être obtenue pour un produit d'origine nationale, qu'il soit vendu sur le marché intérieur ou à l'étranger. C'est le traitement différencié prévu par la Loi – la subvention pouvant être obtenue si un bien produit aux États-Unis est exporté, mais pas s'il est vendu sur le marché intérieur – qui fait que la mesure est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a).[151] Le fait que la subvention puisse être obtenue dans d'autres circonstances ou pour d'autres produits – c'est-à-dire de biens produits à l'étranger – ne supprime pas cette conditionnalité, et, partant, ne remédie pas à l'incompatibilité avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.[152]

8.73 Nous prenons note aussi de l'argument des États-Unis selon lequel l'exclusion du champ de l'impôt peut même être obtenue pour certaines transactions intérieures (vente sur le marché intérieur de produits destinés à être utilisés hors des États-Unis).[153] En réponse à une question du Groupe spécial, les États-Unis affirment qu'"un fabricant peut gagner des revenus bénéficiant de l'exclusion en vendant ses produits à des clients américains, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis".[154] Les États-Unis affirment en outre que:

> "Ce pourrait être le cas, par exemple, lorsqu'un bateau de pêche est vendu à une personne américaine pour être utilisé en dehors des eaux territoriales des États-Unis. Dans ce cas, le revenu provenant de la vente du bateau pourrait être exclu bien que le bateau ne soit pas "consommé" à l'étranger. Un article pourrait aussi être utilisé hors des États-Unis, dans certaines circonstances, s'il est incorporé à un produit qui est vendu pour être utilisé hors des États-Unis. Ainsi, un constructeur américain de moteurs d'avion pourrait percevoir des revenus extraterritoriaux en vendant un moteur

[151] Nous notons que les États-Unis soutiennent qu'une telle approche de la subordination (c'est-à-dire, le fait de considérer que, pour les détenteurs de biens produits aux États-Unis, l'exportation est une condition à remplir pour obtenir les avantages conférés pour ces biens dans le cadre du régime; voir, par exemple, la communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 102) signifierait que "les exemptions territoriales existant dans la plupart des pays européens [constituent] des subventions subordonnées aux exportations … " (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 91) et que la plupart des systèmes fiscaux dans le monde seraient incompatibles avec l'*Accord SMC*, ce qui ne peut pas avoir été l'intention des rédacteurs de l'Accord. Les CE répondent qu'"un système territorial impose les revenus tirés d'une activité économique, indépendamment de la destination finale du produit" (réponse des CE à la question n° 35 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 89).

[152] À cet égard, nous ne nous basons pas sur l'expression "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions" figurant à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Notre décision ne signifie pas non plus, comme le prétendent les États-Unis, que l'application de l'article 3.1 a) s'étend "à pratiquement toute mesure ayant un lien quelconque avec des exportations ou susceptible d'entraîner des exportations" (voir la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 133). Nous n'avons pas à connaître en l'espèce d'une situation dans laquelle une subvention peut être obtenue pour des biens particuliers soit en les exportant, soit en les vendant sur le marché intérieur. Il ne s'agit pas non plus d'une situation dans laquelle une subvention peut être obtenue pour des biens produits aux États-Unis si une condition parmi plusieurs autres est remplie (par exemple, exportation ou création d'emplois). Par conséquent, nous n'examinons pas la question de savoir si l'expression "parmi plusieurs autres conditions" figurant à l'article 3.1 a), désigne des conditions "additionnelles" qui s'ajoutent à la subordination aux exportations ou des conditions "de remplacement" autres que la subordination aux exportations.

[153] Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 9. Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphes 22 à 26.

[154] Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22.

> à un avionneur américain pour équiper un avion destiné à être utilisé hors des États-Unis."[155]

8.74 Ces affirmations ne modifient pas notre point de vue sur la nature du régime pour ce qui est des biens produits aux États-Unis. Vu que, pour qu'une transaction portant sur des biens produits aux États-Unis donne le droit de bénéficier de l'exclusion fiscale prévue par la Loi, les biens ne doivent pas être "destinés à être utilisés aux États-Unis", il faut que ces biens franchissent la frontière américaine et soient expédiés hors du territoire des États-Unis, généralement vers un autre pays, dans le cas habituel où il n'y a pas de problème d'eaux territoriales. À notre avis, cela veut dire que, s'agissant de biens produits aux États-Unis, la subvention est conditionnée par les exportations. La situation factuelle décrite par les États-Unis dans la présente procédure, situation dans laquelle un bien pourrait revenir aux États-Unis – par exemple, un fabricant américain de pneumatiques peut percevoir des revenus extraterritoriaux exclus en vendant des pneus à un constructeur d'automobiles américain non apparenté ayant une usine au Canada, même si les pneus sont montés sur des voitures destinées à être vendues sur le marché américain"[156] – suppose encore que les biens quittent le territoire américain et franchissent la frontière (pour entrer dans un autre pays) avant de revenir sur le territoire américain. Le fait que la prescription concernant l'utilisation hors des États-Unis" peut exiger seulement qu'"un bien soit utilisé *essentiellement* à l'étranger"[157] implique encore qu'un certain degré d'utilisation à l'étranger est exigé, que le bien soit utilisé exclusivement ou essentiellement à l'étranger.[158] En bref, pour les biens produits aux États-Unis, la subvention n'est offerte qu'à la condition qu'ils soient exportés.

8.75 Nous constatons donc que la Loi prévoit des subventions "subordonnées … aux résultats à l'exportation" en raison de la prescription concernant l'"utilisation hors des États-Unis" et qu'elle est par conséquent incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.[159]

2. Note de bas de page 59

a) Méthode d'analyse

8.76 Les États-Unis soutiennent que, même si l'exclusion prévue par la Loi était une subvention subordonnée aux exportations, elle ne serait pas prohibée parce que la cinquième phrase de la note de bas de page 59, lue conjointement avec la note de bas de page 5, dispose que les mesures visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère ne sont pas prohibées par l'*Accord SMC*.[160] De l'avis des États-Unis, la cinquième phrase de la note de bas de page 59, qui dispose que "[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures

---

[155] Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22. À propos des situations hypothétiques qu'ils évoquent, les États-Unis indiquent que: "[c]es exemples découlent des termes de la Loi, mais la portée de ces règles sera précisée par des règlements qui seront publiés ultérieurement". (réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22)

[156] Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 24.

[157] Réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 25.

[158] Nous notons à cet égard, qu'il peut être satisfait à la prescription concernant l'"utilisation hors des États-Unis" conformément à la Loi si, les autres conditions étant remplies, le bien est détenu *essentiellement* pour être utilisé hors des États-Unis. Article 3 de la Loi, article 943 a) 1) du Code des impôts. De plus, l'article 3 de la Loi et article 942 a) 2) A) i), où figure la définition des "recettes brutes du commerce extérieur", disposent que ces recettes ne comprennent pas les recettes tirées d'une transaction si les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont destinés à une utilisation *finale* aux États-Unis.

[159] Ayant fait cette constatation, nous ne jugeons pas nécessaire d'examiner plus avant si la Loi prévoit en outre l'exonération, la remise ou le report, en totalité ou en partie, des impôts directs acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales, "accordés spécifiquement au titre de leurs exportations" au sens du point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*.

[160] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 154.

en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre", entre dans le champ d'application de la note de bas de page 5, qui dispose que "[l]es mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord". Les États-Unis se réfèrent à cet égard au rapport du Groupe spécial *Brésil - Aéronefs*, dans lequel il est dit que la note de bas de page 5 "pourrait s'étendre d'une manière plus générale aux cas dans lesquels la Liste exemplative contient quelque autre forme de déclaration affirmative selon laquelle une mesure n'est pas soumise à la prohibition énoncée à l'article 3.1 a)", et ils ont cité à titre d'exemple la première et la cinquième phrase de la note de bas de page 59.[161]

8.77 Les Communautés européennes "ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 puisse constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)"[162], mais, en réponse à une question du Groupe spécial, elles affirment qu'elles "n'ont pas dit qu'elles considèrent que la dernière phrase de la note de bas de page 59 constitue une exception à l'article 3.1 a)".[163] Les Communautés européennes soutiennent que, comme le régime en cause n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère, les conditions énoncées à la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne sont pas remplies. Elles affirment en conséquence que le Groupe spécial n'a pas à examiner la question de savoir si la dernière phrase de la note de bas de page 59 constitue une exception au point e) et entre, de ce fait, dans le champ d'application de la note de bas de page 5.[164]

8.78 Nous rappelons que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 relative au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC* dispose ce qui suit:

> "La teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre."

8.79 La note de bas de page 5 de l'*Accord SMC* dispose ce qui suit:

> "Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord."

8.80 Pour que les États-Unis aient gain de cause, sur la base des notes de bas de page 59 et 5 de l'*Accord SMC*, en ce qui concerne les allégations des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 a), nous devons déterminer que:

- la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* et,

[161] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 175, citant le rapport du Groupe spécial au titre de l'article 21:5, *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs – Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS46/RW, adopté tel que modifié par l'Organe d'appel le 4 août 2000.

[162] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 181.

[163] Réponse des CE à la question n° 3 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 12.

[164] *Ibid*.

- la cinquième phrase de la note de bas de page 59 entre dans le champ d'application de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*.[165]

b) Question de savoir si la Loi est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*

8.81 Nous examinons d'abord l'argument des États-Unis selon lequel la Loi est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

8.82 Les États-Unis soutiennent que le libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 est "particulièrement souple, qu'il n'impose aux Membres de l'OMC aucune *limite* quant aux formes que peuvent prendre les *mesures* visant à éviter la double imposition".[166] Ils estiment que la dernière phrase de ladite note permet de penser que l'*Accord SMC* n'empêche pas les Membres de l'OMC de prendre "des mesures préventives pour éviter que leurs contribuables ne soient assujettis à l'impôt à la fois dans leur pays et dans un pays étranger".[167] Selon les États-Unis, la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère et elle prévoit l'exclusion partielle du champ de l'impôt des revenus de source étrangère (c'est-à-dire des revenus provenant de sources non nationales). Les États-Unis citent l'historique de la Loi qui indique, selon eux, qu'elle "était destinée à" constituer "une mesure visant à éviter la double imposition", et "était conçue à cet effet", et que cela est démontré par la structure de la Loi.[168]

8.83 Les États-Unis font observer que, même si les expressions "double imposition" et "revenus de source étrangère" sont largement utilisées dans le domaine de la fiscalité, il n'est pas sûr qu'elles aient acquis un "sens particulier" universellement admis, et qu'un tel "sens particulier" ait été accepté par l'OMC.[169] Pour les États-Unis, il est facile de s'assurer du sens ordinaire des termes de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 et il n'est pas nécessaire de recourir à des moyens complémentaires d'interprétation pour ces termes.[170]

8.84 De l'avis des États-Unis, l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note de bas de page 59, ne désigne pas exclusivement les revenus imputables à des activités économiques se déroulant à l'étranger.[171] Les États-Unis font valoir que l'idée qu'un établissement stable serait nécessaire pour que des revenus soient imposés ne fait pas l'objet d'un consensus international. Ils affirment que les revenus visés par l'exclusion prévue par la Loi sont des revenus qui pourraient légitimement être imposés hors des États-Unis.[172] À leur avis, la question qui se pose est de savoir si l'on peut dire que la Loi ne constitue *pas* une mesure visant à éviter la double imposition

---

[165] La note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* est jointe au point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*. La note de bas de page 5 est jointe à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Comme la note de bas de page 5 vise les cas où une mesure est désignée à l'Annexe I comme ne constituant *pas* une subvention à l'exportation, il nous faudrait déterminer si une mesure dont il est constaté qu'elle entre dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 – qui dispose que "[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère ..." – constitue une mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant *pas* une subvention à l'exportation aux fins de la note de bas de page 5.

[166] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 143.

[167] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 22.

[168] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 138 et 139.

[169] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 111.

[170] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 120 et 121.

[171] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 190 à 192; communication écrite présentée à titre de réfutation par les États-Unis, annexe C-2, paragraphes 56 à 59; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 133.

[172] Déclaration orale finale des États-Unis, annexe D-4, paragraphe 15.

au sens de la note de bas de page 59 parce qu'elle ne limite pas l'exclusion au montant des impôts payés à l'étranger.[173]

8.85 Les États-Unis estiment que l'exemption (non-imposition) des revenus de source étrangère est une méthode largement admise pour éviter la double imposition (parallèlement à l'imputation ou crédit d'impôt).[174] Bien qu'ils continuent d'utiliser la méthode de l'imputation, rien ne les empêche, selon eux, d'utiliser à cette fin d'autres moyens (imputation et exclusion).[175] Les États-Unis ne citent le *Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE* qu'à titre d'exemple et ne considèrent pas qu'il puisse se substituer aux dispositions pertinentes de l'OMC.[176] Ils ne se réfèrent aux Commentaires de l'OCDE et ne les jugent pertinents que dans la mesure où ils montrent que de nombreux pays, comme les États-Unis, utilisent une combinaison d'exemptions, d'exclusions et de crédits d'impôt étranger.[177] Selon eux, il n'y a pas de "double protection contre la double imposition" puisque "[l]es crédits d'impôt étranger ne peuvent pas être utilisés au titre des revenus extraterritoriaux exclus".[178]

8.86 De l'avis des Communautés européennes, il n'est pas nécessaire, en l'espèce, d'établir le statut et le sens exacts de la note de bas de page 59, mais il suffit de noter que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition et ne s'applique pas uniquement aux revenus de source étrangère.[179] Selon elles, que "l'on considère que cela fait référence à un critère établi par l'OMC ou que cela doit être évalué, comme l'abandon de recettes, par référence au système fiscal du pays concerné, la Loi ne remplit pas cette condition".[180] Les Communautés européennes contestent les affirmations des États-Unis selon lesquelles l'historique de la Loi montre que son but était d'éviter la double imposition.[181]

8.87 Les Communautés européennes font valoir que les dispositions du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* ne s'appliquent que dans les cas où des revenus peuvent, conformément à la convention, être imposés dans un autre État, et que celle-ci confirme la règle selon laquelle les bénéfices des entreprises ne peuvent être imposés que si l'entreprise exerce son activité dans le cadre d'un "établissement stable".[182] Les Communautés européennes soutiennent qu'en vertu de la Loi il est possible d'exclure des revenus provenant de transactions lorsque le contribuable n'a pas d'établissement stable à l'étranger et n'est donc pas assujetti à l'impôt dans un autre État. Comme la Loi exclut du champ de l'impôt les revenus qui ne pourraient pas être imposés légitimement dans un autre pays, il s'agit d'une "protection contre une imposition unique".[183]

---

[173] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 8.

[174] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 178, 180, citant les articles 23A et 23B du *Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE* ("*Modèle de convention fiscale de l'OCDE*") (pièce n° 7 des États-Unis; pièce n° 12 des CE).

[175] Communication écrite présentée par les États-Unis à titre de réfutation, annexe C-2, paragraphes 35 à 38.

[176] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 117.

[177] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 142, faisant référence aux Commentaires sur l'article 23 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* (pièce n° 7 des États-Unis).

[178] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 188 et 189; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 139; observations des États-Unis sur la réponse des CE à la question n° 16 du Groupe spécial, annexe F-6, paragraphe 17, faisant référence à l'article 114 c) et d) du Code des impôts.

[179] Déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphes 29 et 30.

[180] Déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphes 29 et 30.

[181] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 41 et 42.

[182] Par exemple, déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphe 22.

[183] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 186 à 198.

8.88 Les Communautés européennes soutiennent que la source des revenus est le lieu où les activités procurant les bénéfices se sont déroulées. Les États-Unis considèrent que des revenus sont "extraterritoriaux" si les fonds ou les actifs ont leur origine hors des États-Unis. Par conséquent, les revenus exclus par la Loi ne sont pas des revenus de source étrangère. Les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas non plus des revenus de source étrangère au sens de la législation des États-Unis.[184] De l'avis des CE, le régime autorise ce qui est présenté comme une protection contre la double imposition à la fois au titre des revenus de source étrangère et au titre des revenus de source américaine. La possibilité de bénéficier d'une protection contre la double imposition pour les revenus de source américaine dans le cadre du régime de remplacement des FSC n'est pas visée par la dernière phrase de la note de bas de page 59.[185]

8.89 Enfin, les Communautés européennes font valoir que les États-Unis n'ont nullement besoin de la Loi pour éviter la double imposition car ils disposent d'un système de crédits d'impôt étranger très complet. De surcroît, la Loi ne résout pas le problème de la double imposition car, vu que le montant des revenus exclus est limité, il se peut que les sociétés aient encore besoin de demander un crédit d'impôt étranger pour échapper à la double imposition. Par ailleurs, dans certains cas, la Loi permet à une entreprise d'obtenir un crédit d'impôt étranger au titre de revenus exclus, assurant ainsi une "double protection contre la double imposition". De plus, les "formules" employées pour calculer le montant des revenus exclus ne permettent pas la répartition, sur la base des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, des bénéfices qu'un autre pays chercherait à imposer. Ainsi, selon les Communautés européennes, la Loi ne peut pas avoir pour "objectif réel" d'éviter la double imposition.[186]

8.90 En examinant cette question, nous rappelons d'abord qu'une partie qui établit, par voie d'affirmation, une allégation ou un moyen de défense particulier supporte la charge de la preuve s'agissant de cette allégation ou de ce moyen de défense.[187] Il nous semble que la nature de la dernière phrase de la note de bas de page 59 est telle que la partie affirmant que la mesure qu'elle a prise relève de cette phrase supporte la charge d'établir que la mesure remplit les conditions qui y sont énoncées. Nous ne pensons pas qu'il appartiendrait à une partie d'affirmer qu'une mesure n'est *pas* une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 avant que la partie imposant la mesure n'ait invoqué la dernière phrase de cette note pour justifier la mesure qu'elle a prise.[188]

---

[184] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 199 à 208. Les Communautés européennes font observer que les États-Unis traitent de l'imposition des revenus provenant de sources extérieures aux États-Unis à l'article 862 du Code des impôts, présenté en tant que pièce n° 21 des CE. Voir, par exemple, la réponse des CE à la question n° 36 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 118.

[185] Observations des CE sur les réponses des États-Unis aux questions, annexe F-5, paragraphes 29 et 30.

[186] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 209 à 220.

[187] Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine tissés en provenance d'Inde*, WT/DS33/AB/R, adopté le 23 mai 1997, page 15.

[188] Nous estimons que le rapport initial de l'Organe d'appel concernant ce différend peut nous éclairer en l'espèce. L'Organe d'appel a déclaré ce qui suit: "… [les États-Unis] n'ont pas indiqué que, dans leurs arguments de fond présentés devant le Groupe spécial, ils avaient *justifié* la mesure FSC en disant qu'elle était une mesure "en vue d'éviter la double imposition" au sens de la note de bas de page 59. De plus, nous ne voyons dans le dossier du Groupe spécial aucune indication montrant que les États-Unis *ont invoqué cette justification*. Par conséquent, nous concluons que les États-Unis *n'ont pas affirmé*, et encore moins fait valoir, devant le Groupe spécial, que la mesure FSC était une mesure "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59". (pas d'italique dans l'original) Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 101. Nous estimons que cela étaye notre opinion selon laquelle il appartient au Membre qui cherche à justifier la mesure qu'il a prise au regard de la dernière phrase de la note de bas de page 59 d'invoquer cette disposition et de supporter la charge de la preuve en établissant *prima facie* par voie d'affirmation que les conditions énoncées dans ladite phrase sont remplies.

8.91 Nous notons que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 renferme plusieurs éléments relatifs au type de mesure qu'un Membre peut prendre, le point e) "n'[ayant] pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures". À cet égard, la note 59 vise les "mesures [prises] en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère". Ainsi, le point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures: i) "en vue d'éviter", ii) "la double imposition", iii) "de revenus de source étrangère" gagnés par les entreprises du Membre concerné ou d'un autre Membre. Pour qu'une mesure entre dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, elle doit satisfaire à chacun de ces trois éléments.

8.92 Selon nous, il n'y a pas désaccord entre les parties sur le fait que l'expression "double imposition" renvoie à la situation dans laquelle les mêmes revenus sont imposés dans plus d'un pays. En revanche, les parties ont des vues divergentes sur la nature et la portée de la justification fournie par la cinquième phrase de la note, sur le sens de l'expression "revenus de source étrangère" telle qu'elle est employée dans la note et sur le point de savoir si la Loi est une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition. Nous considérerons donc successivement chacun de ces autres éléments.

8.93 Nous examinons tout d'abord l'expression "revenus de source étrangère". Nous admettons que cette expression, employée dans la note de bas de page 59, correspond à une notion fiscale. Toutefois, nous ne sommes pas sûrs qu'elle ait une signification particulière universellement admise. Même si elle avait une définition ou une signification particulière, celle-ci n'a pas été incluse dans l'*Accord SMC* en tant que point d'accord entre les Membres de l'OMC. Par conséquent, dans notre examen de la Loi au regard de la note de bas de page 59, nous n'imposons pas une définition ou une interprétation unique et rigide de l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note de bas de page 59, et nous n'introduisons pas non plus dans l'*Accord sur l'OMC* une définition de cette expression qui pourrait figurer dans d'autres instruments ou cadres internationaux.[189] Nous ne pensons pas non plus que le sens de l'expression "source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note de bas de page 59, doit nécessairement être déterminé par seule référence à la législation du Membre qui invoque les dispositions de cette note, en l'espèce, les États-Unis.[190] Nous notons, toutefois, que la note de bas de page 59 fait référence aux mesures prises en vue d'éviter "la double imposition de revenus de source étrangère". Nous interprétons l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la note, comme désignant certains revenus susceptibles de "double imposition".

---

[189] Nous notons que, dans la mesure où il pourrait être pertinent pour la présente procédure en tant qu'exemple de pratique fiscale internationale, le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* renvoie à la notion de "source" mais ne renferme pas, de toute façon, une telle définition. Voir aussi *infra*, note 195.

[190] L'article 862 du Code des impôts mentionne et décrit les "revenus de source extérieure aux États-Unis". Les Communautés européennes contestent l'affirmation des États-Unis dans leur réponse à la question n° 15 du Groupe spécial (annexe F-3, paragraphe 51), selon laquelle "les revenus extraterritoriaux exclus seraient des revenus de source étrangère en vertu de leurs règles régissant la détermination de la source, énoncées aux articles 862 a) 4) et 863 b) du Code des impôts" et elles expliquent pourquoi "les revenus de source étrangère et les revenus extraterritoriaux sont des notions qui n'ont absolument aucun lien entre elles". Voir les observations des CE sur la réponse des États-Unis à la question n° 15 du Groupe spécial, annexe F-5, paragraphes 7 et 8. Nous ne pensons pas que la définition des revenus de source étrangère contenue dans le Code des impôts des États-Unis soit déterminante en l'espèce. Nous constatons que la note de bas de page 59 ne contient pas d'affirmation analogue à celle qui figure dans la note de bas de page 6 relative à l'article XIV de l'*Accord général sur le commerce des services*, qui est libellée comme suit: "Les termes ou concepts relatifs à la fiscalité figurant au paragraphe d) de l'article XIV et dans la présente note de bas de page sont déterminés conformément aux définitions et concepts relatifs à la fiscalité, ou aux définitions et concepts équivalents ou similaires, contenus dans la législation intérieure du Membre qui prend la mesure."

8.94 Nous examinons ensuite l'expression "en vue d'éviter" figurant dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Le terme anglais "avoid" est défini entre autres comme signifiant "vider; ôter ... pour se débarrasser de, mettre fin à ..." et "se soustraire à, échapper à; ... empêcher, parer à ...[191] Le fait que l'on ait parlé de mesures prises "en vue d'éviter", plutôt que, par exemple, de mesures "qui évitent", nous indique que le *but* de la mesure (ou du moins l'un de ses buts) doit être d'éviter (c'est-à-dire d'"empêcher" ou de "parer à") la double imposition de revenus de source étrangère.[192] Ainsi, le fait qu'une mesure peut incidemment empêcher la double imposition de certains revenus dans des circonstances particulières ne suffirait pas, en soi, à faire entrer cette mesure dans le champ d'application de la note de bas de page 59. Nous constatons, en tout cas, que pratiquement *toute* subvention accordée par le biais d'une exonération de l'impôt sur le revenu pourrait avoir un tel effet incident dans certaines circonstances. Par exemple, une disposition stipulant que les revenus perçus à l'exportation ne sont pas assujettis à l'impôt aurait au moins pour effet incident d'éviter la double imposition de certains revenus de source étrangère. Nous notons qu'une interprétation aussi large de l'expression "en vue d'éviter" figurant dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59 aurait pour effet de vider de son sens le point e), voire l'ensemble de l'article 3 de l'*Accord SMC*[193], et nous ne croyons pas qu'une telle interprétation ait pu être voulue. Nous notons que le texte ne dit pas non plus, par exemple, que le point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures "dont il se trouve qu'elles évitent" la double imposition de revenus de source étrangère ou qui ont "un rapport avec" ou "concernent" le fait d'éviter la double imposition, ou qui "ont trait" au fait de l'éviter. Toutes ces formules pourraient paraître plus conformes à l'interprétation avancée par les États-Unis. Mais le texte de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 est beaucoup plus ciblé que cela.

8.95 Nous souscrivons dans une certaine mesure à l'affirmation des États-Unis selon laquelle il est "sans doute impossible" d'assurer avec "précision" une protection contre la double imposition "vu la grande diversité des systèmes fiscaux nationaux et les multiples façons dont le commerce international peut être structuré".[194] De fait, nous ne pensons pas que la note de bas de page 59 exige qu'une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère doive l'éviter entièrement, exclusivement ou avec précision.[195] Nous pensons cependant que le rapport entre

---

[191] *The Shorter Oxford English Dictionary*, 3ème éd. (Oxford University Press, 1965).

[192] Nous notons que l'expression correspondante dans la version française de la note de bas de page 59 est: "en vue d'éviter" et dans la version espagnole: "destinadas a evitar". Nous estimons que ces traductions concordent avec notre point de vue.

[193] Nous prenons note de l'argument des États-Unis selon lequel une mesure relevant de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 "n'est pas prohibée" non seulement au regard du point e), mais aussi au regard de l'*Accord SMC* dans son ensemble (y compris son article 3). Voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 154. Comme nous l'indiquons *infra*, paragraphe 8.108, nous ne nous prononçons pas ici sur cette question.

[194] Réponse des États-Unis à la question n° 19 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 61.

[195] Nous reconnaissons que les États-Unis eux-mêmes ne prétendent pas que la Loi prévoie "un dégrèvement correspondant strictement, au dollar près, aux impôts payés à l'étranger" (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 23), et nous ne pensons pas que ce serait nécessairement le seul type de mesure qui pourrait remplir les conditions requises pour être justifiée au regard de la note de bas de page 59. Au contraire, une telle interprétation impliquerait que seul un système de crédits d'impôt étranger, et non un mécanisme d'exemption des revenus de source étrangère, relèverait de la note de bas de page 59. Une telle approche serait incompatible avec l'opinion très répandue, exprimée dans le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, selon laquelle les méthodes de l'imputation et de l'exemption sont l'une et l'autre des moyens appropriés d'éviter la double imposition.

Nous tenons à préciser que, lorsque nous parlons du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* ici et dans d'autres parties du présent rapport, nous ne voulons pas dire que ses dispositions déterminent en quelque sorte notre interprétation de l'*Accord sur l'OMC*. Nous pensons plutôt que le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* peut être pertinent dans la mesure où il rend compte des pratiques fiscales de certains Membres de l'OMC. Nous notons que les États-Unis eux-mêmes l'ont utilisé dans cet esprit (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 117).

la mesure et son but déclaré - c'est-à-dire "éviter la double imposition de revenus de source étrangère ..." - doit être raisonnablement discernable.[196] Nous cherchons à déterminer si la Loi est une mesure prise "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère en nous attachant à examiner sa structure globale, sa conception et ses modalités d'application[197] dans le contexte plus général du système fiscal américain.

---

[196] Nous prenons note de l'affirmation des États-Unis selon laquelle le libellé de la note de bas de page 59 est "particulièrement souple [et] n'impose aux Membres de l'OMC aucune *limite* quant aux formes que peuvent prendre les *mesures* visant à éviter la double imposition" (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 143). Nous admettons, avec les États-Unis, que le libellé de la note peut autoriser une certaine souplesse, mais selon nous, cette souplesse ne doit pas aller jusqu'à permettre de ne tenir aucun compte des termes et des concepts effectivement utilisés dans le texte de la disposition.

[197] Nous trouvons une confirmation de la validité de notre démarche dans de précédents rapports concernant le règlement de différends dans le cadre de l'OMC. Par exemple, dans le contexte d'un examen au titre de l'article III:2 du GATT de 1994, l'Organe d'appel a indiqué que "[b]ien qu'il soit exact que l'objectif d'une mesure puisse ne pas être facile à identifier, l'application de cette mesure à des fins de protection peut néanmoins être déterminée, le plus souvent, d'après sa conception, ses principes de base et sa structure révélatrice". Voir le rapport de l'Organe d'appel, *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, adopté le 1er novembre 1996, page 33 ("*Japon – Boissons alcooliques*"). Dans son rapport *Chili – Taxes sur les boissons alcooliques*, *supra*, note 53, paragraphe 71, l'Organe d'appel a dit que la méthode qu'il avait adoptée dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* exigeait "un examen de la conception, des principes de base et de la structure d'une mesure fiscale, précisément pour pouvoir identifier les objectifs ou les buts de cette mesure tels qu'ils se révélaient ou s'objectivaient dans la mesure même". De même, dans le contexte d'un examen au titre de l'article XX g) du GATT de 1994, l'Organe d'appel a examiné "le lien entre la structure et la conception générales de la mesure" en cause "et l'objectif qu'elle est censée permettre d'atteindre". *États-Unis – Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes*, WT/DS58/AB/R, rapport adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 137. Voir aussi, *infra*, note 217.

Cela étant, nous ne donnons que peu de poids, dans notre examen, à l'intention affirmée par les législateurs américains avant la promulgation de la Loi. Nous rappelons que la Loi (article 3; article 114 d) du Code des impôts) supprime les crédits d'impôt étranger qui pourraient normalement accordés au titre des revenus extraterritoriaux exclus (et que l'article 3 de la Loi, article 943 d) du Code des impôts, énonce des règles relatives au traitement des "retenues à la source" aux fins de l'article 114 d) du Code). Nous notons, à cet égard, les citations faites par les États-Unis de la pièce intitulée *U.S. House of Representatives Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act*, H.R. Rep. No. 106-845 (2000) ("*rapport de la Chambre*") (pièce n° 3 des États-Unis) (voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 188 et 189) qui, selon eux, montrent que la Loi était destinée à éviter la double imposition des revenus de source étrangère et était conçue à cet effet. Nous notons aussi que, dans les rapports du Sénat et de la Chambre des représentants relatifs à la Loi, il est dit:

> "Étant donné que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition, aucun crédit d'impôt n'est accordé en contrepartie des impôts payés à l'étranger sur les revenus exclus. Une exception à cette règle générale est prévue pour les revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises."

(*U.S. Senate Report on the FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act*, S. Rep. No. 106-416 (2000) ("*rapport du Sénat*") (pièce n° 2 des États-Unis), page 2; et *rapport de la Chambre*, pièce n° 3 des États-Unis, page 10. Voir aussi, par exemple, le *rapport de la Chambre*, page 18.) À notre avis, ces citations ne sont pas déterminantes ou concluantes en l'espèce. Elles semblent surtout expliquer pourquoi il n'est plus accordé de crédit d'impôt étranger, à savoir, pour éviter une situation dans laquelle un crédit d'impôt étranger serait accordé en contrepartie d'impôts sur des revenus qui sont, de toute façon, exclus du champ de l'impôt aux États-Unis. Nous notons aussi que l'objectif déclaré de la Loi était, d'après le *rapport de la Chambre*, "d'assurer la mise en œuvre des décisions d'un groupe spécial et de l'Organe d'appel de l'Organisation mondiale du commerce". *Id.*, page 9.

8.96 Examinant la structure globale, la conception et les modalités d'application de la Loi, nous estimons que ses paramètres ne présentent aucune analogie, même lointaine, avec ceux d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Avec la Loi, les États-Unis n'ont pas fixé de limite, même approximative, quant au type de revenu qui pourrait être imposé par une autre autorité fiscale, mais ils ont plutôt délimité de façon distincte ce qu'ils qualifient de "revenus extraterritoriaux" (et ont ensuite prévu l'exclusion du "revenu brut" d'une partie desdits revenus, à savoir les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises).

8.97 Comme nous le verrons plus en détail par la suite, la Loi inclut dans les "revenus extraterritoriaux" exclus du champ de l'impôt des revenus qui, à notre avis, ne seraient pas nécessairement considérés comme imposables dans d'autres pays. À cet égard, la portée de la Loi est exceptionnellement étendue pour une mesure dont le but est *d'éviter* la double imposition. Dans le même temps, les "revenus extraterritoriaux" exclus du champ de l'impôt n'englobent pas divers revenus qui *sont* susceptibles d'être assujettis à l'impôt dans d'autres pays. La portée de la Loi est donc, à certains égards, exceptionnellement restreinte pour une mesure dont le but déclaré est *d'éviter* la double imposition. Nous notons enfin que la Loi se superpose à un vaste ensemble d'accords bilatéraux visant à éviter la double imposition par le biais de crédits d'impôt étranger, et que, de par sa conception, son application ne s'étend pas aux cas dans lesquels de tels accords n'existent pas. Aucun de ces éléments, pris séparément, ne nous amènerait nécessairement à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise *en vue d'éviter* la double imposition de revenus de source étrangère; mais, considérés ensemble, ils nous amènent à conclure que la Loi n'est pas une mesure prise *en vue d'éviter* la double imposition de revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59.

8.98 Nous notons tout d'abord que la portée de la Loi est extrêmement étendue en ce sens qu'elle exclut des revenus qui seraient rarement imposables dans un autre pays.

8.99 Nous rappelons qu'une caractéristique essentielle de l'exclusion fiscale prévue par la Loi est qu'elle n'est accordée que pour les revenus provenant de la vente ou de la location-vente de biens détenus principalement "en vue d'être directement utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis".[198] Il nous semble cependant évident que des revenus ne sont pas nécessairement assujettis à l'impôt hors des États-Unis pour la simple raison que les fonds ont leur origine hors des États-Unis.[199] Au contraire, de nombreux pays limitent l'étendue de l'imposition des revenus des entreprises provenant de transactions effectuées sur leur territoire. Une approche de ce genre, envisagée dans les articles 5 et 7 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, consiste à n'imposer les bénéfices d'une entreprise que si elle exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, et uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables à cet établissement stable.

8.100 Les parties ont longuement débattu la question de l'"établissement stable". Les États-Unis, en particulier, ont fait valoir que "[l]a législation fiscale de certains pays leur confère une compétence plus étendue pour l'imposition des revenus des non-résidents que celle qui découle de la notion d'"établissement stable"..."[200] Nous ne contestons pas cette affirmation. Nous notons cependant que, dans de nombreux pays, il semble que les règles régissant l'imposition de certains revenus d'entités étrangères sont fondées sur le principe de l'"établissement stable" ou sur une base analogue. Nous notons en fait que les conventions fiscales bilatérales conclues par les États-Unis et par beaucoup

[198] Article 3 de la Loi; article 943 a) du Code des impôts.

[199] Nous notons, en tout cas, l'affirmation des États-Unis selon laquelle "un fabricant peut gagner des revenus bénéficiant de l'exclusion en vendant ses produits à des clients américains, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis" (réponse des États-Unis à la question n° 11 du Groupe spécial, annexe F-3, paragraphe 22). Ainsi, quand bien même nous accepterions le point de vue des États-Unis, la portée de la Loi serait trop étendue à cet égard pour une mesure visant à éviter la double imposition.

[200] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 127.

d'autres pays reposent largement sur cette approche.[201] Ainsi, dans les cas où les États-Unis ont conclu une convention fiscale bilatérale fondée sur le principe de l'"établissement stable" ou lorsque le pays concerné a intégré la notion d'"établissement stable" dans sa législation, une double imposition n'est pas possible en l'absence d'établissement stable. Or la Loi ne contient aucune prescription excluant les revenus provenant d'un établissement stable. On peut donc s'attendre à ce que, dans de nombreux cas, elle exclue du champ de l'impôt des revenus qui, de toute façon, ne seraient pas imposables dans le pays étranger concerné.

8.101 Nous relevons l'argument des États-Unis selon lequel la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger énoncée à l'article 942 b) du Code des impôts indique que les revenus extraterritoriaux doivent être liés à une certaine activité économique à l'étranger, ainsi que leur déclaration selon laquelle "la Loi exige que les transactions générant des revenus extraterritoriaux soient caractérisées par divers éléments étrangers susceptibles d'établir un lien suffisant avec un régime fiscal étranger pour que les contribuables des États-Unis soient assujettis à l'impôt étranger".[202] Nous notons en outre que, si les processus économiques se déroulant à l'étranger qui sont visés et prescrits par la Loi doivent avoir lieu hors des États-Unis, la Loi prévoit que le démarchage ou la négociation d'un contrat peuvent être assurés par le contribuable ou par toute personne avec laquelle il a passé un contrat, et qu'un contribuable est censé satisfaire aux prescriptions concernant les activités relatives à des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises si une personne apparentée satisfait à ces prescriptions dans une transaction donnée.[203] Selon nous, ces éléments montrent également que la Loi n'exige pas que les revenus exclus proviennent d'un établissement stable, ce qui indique que la Loi exclurait du champ de l'impôt des revenus qui, de toute façon, ne seraient pas imposables dans bon nombre des pays étrangers concernés. De plus, les prescriptions relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger ne sont pas applicables aux entités qui gagnent moins de 5 millions de dollars, ce qui indique que, pour les contribuables américains dont le revenu est inférieur à ce seuil, il n'est pas nécessaire que des processus économiques se déroulant à l'étranger créent le moindre "lien" avec un régime fiscal étranger.

8.102 Nous rappelons ce que nous avons dit précédemment, à savoir que de nombreux pays limitent l'étendue de l'imposition des revenus des entreprises provenant de transactions effectuées sur leur territoire, et que le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* reflète une approche qui n'envisage l'imposition des bénéfices d'une entreprise que si celle-ci exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, et uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables à cet établissement stable. Nous croyons comprendre que la notion de bénéfices "imputables à" un établissement stable désigne les revenus ayant un lien avec le niveau d'activité économique exercé par l'intermédiaire de l'établissement stable. Nous notons à cet égard qu'il n'est pas nécessaire que les coûts afférents à la conduite des processus économiques qui se déroulent à l'étranger, prescrits par la Loi, aient un rapport proportionnel direct avec le montant des revenus "extraterritoriaux" qui peuvent en définitive être exclus du champ de l'impôt en vertu de la Loi.[204]

---

[201] Voir, par exemple, la déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 127; Modèle de convention fiscale des États-Unis, pièce n° 13 des CE.

[202] Voir, par exemple, la réponse des États-Unis à la question n° 20 des CE, annexe F-4, paragraphe 31.

[203] Article 3 de la Loi; article 942 b) 2) A) i) et 942 b) 4) du Code des impôts.

[204] Nous notons que l'une des trois méthodes de calcul des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises prévue par la Loi est basée sur 30 pour cent des "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" (article 3 de la Loi; article 941 a) 1) A) du Code des impôts). La Loi définit les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" comme étant les revenus du commerce extérieur qui "peuvent être imputés à juste titre" à certains processus économiques se déroulant à l'étranger énumérés dans la Loi *ou* comme étant les revenus du commerce extérieur obtenus par le contribuable à l'occasion de la location-vente ou de la location de certains biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et ils comprennent aussi les revenus du commerce extérieur provenant de la vente de tels biens (article 3 de la Loi; article 941 c) du Code des impôts). Les deux autres méthodes de calcul des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises prévues par la Loi ne comportent aucune référence à

8.103 Nous ne voulons pas dire que l'absence, dans la Loi, de prescription relative à l'établissement stable signifie en soi que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59. Nous sommes conscients du fait que "les pays ont des vues et des pratiques différentes pour ce qui est de déterminer qu'une entreprise non résidente relève de leur compétence fiscale".[205] Bien que nous estimions que le champ de la Loi s'étend probablement presque jusqu'à l'extrême limite des revenus susceptibles d'être imposés ailleurs par une autre autorité fiscale, nous n'excluons pas que la portée étendue de la Loi puisse néanmoins se justifier en tant que mesure "prophylactique" ou "préventive" visant à éviter la double imposition.[206] Il nous semble cependant difficile de concilier le souci déclaré des États-Unis d'adopter une méthode prophylactique ou préventive de ce genre et le fait que la Loi a, à certains égards importants, une portée assez restreinte, excluant des "revenus extraterritoriaux" de nombreux revenus qui pourraient être soumis à une double imposition. C'est cette question que nous examinons maintenant.

8.104 Il est frappant, à notre avis, que les "revenus extraterritoriaux" n'englobent pas de nombreux revenus susceptibles d'être imposés dans d'autres pays. À cet égard, nous constatons tout d'abord que la Loi exclut totalement des "revenus extraterritoriaux" les revenus provenant de ventes réalisées *à l'intérieur* des États-Unis ou de ventes réalisées hors des États-Unis qui ne respectent pas la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère.[207] De plus, la Loi soumet l'application du traitement fiscal spécial à plusieurs conditions très sélectives. Ce sont les conditions relatives à l'utilisation finale hors des États-Unis[208] et à la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère. En outre, l'article 943 a) 3) de la Loi, par exemple, dispose que certains biens sont des "biens exclus", qui ne font pas partie des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Il s'agit, entre autres choses, du "pétrole et [du] gaz (ou tout produit primaire dérivé)"[209] et de "tous bois résineux non travaillés".[210] La Loi dispose en outre que le Président peut déclarer que certains biens, qui seraient normalement des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, sont "disponibles en quantités insuffisantes".[211] Tant que ces biens sont

---

un rapport entre les processus économiques se déroulant à l'étranger et le montant des revenus qui peuvent en définitive être "exclus" (à condition que les prescriptions en matière de "seuil", énoncées à l'article 3 de la Loi, article 942 b) du Code des impôts, concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger soient respectées). Nous rappelons qu'un contribuable peut calculer le montant de ses revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises selon l'une des trois méthodes indiquées, sauf celle qui donne le montant le plus élevé (article 3 de la Loi; article 941 A) 2) du Code des impôt). Nous estimons que ces éléments étayent la thèse selon laquelle il n'est pas nécessaire que les processus économiques se déroulant à l'étranger aient un rapport proportionnel direct avec le montant des revenus qui sont finalement exclus. Nous soulignons que nos constatations sont fondées non pas sur cet élément de notre examen, pris isolément, mais plutôt sur cet élément associé à d'autres éléments de notre examen; voir, par exemple, *supra*, paragraphe 8.97.

[205] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 128.

[206] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 22.

[207] Comme le disent les Communautés européennes dans leur réponse à la question n° 5 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 21, même dans le cas de biens produits à l'étranger, une partie des revenus pourrait être de source américaine (c'est-à-dire si les biens en question sont distribués par une société américaine).

[208] Nous notons que l'exclusion fiscale peut être obtenue pour des revenus tirés de certaines transactions portant sur des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, et de la fourniture de certains services (voir, *supra*, note 23). Nous remarquons aussi que la structure et la conception de la Loi sont similaires qu'il s'agisse du traitement des services ou du traitement des biens, en ce sens que le bénéfice de l'exclusion fiscale est soumis à des conditions très sélectives. Par exemple, la Loi limite la définition des "recettes brutes du commerce extérieur" – qui peuvent donner lieu à des revenus extraterritoriaux exclus – de manière à ce qu'elle n'englobe pas les biens de commerce extérieur ou les services remplissant les conditions requises destinés à une utilisation finale aux États-Unis. Voir l'article 3 de la Loi; article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts.

[209] Article 3 de la Loi; article 943 a) 3) C) du Code des impôts.

[210] Article 3 de la Loi; article 943 a) 3) E) du Code des impôts.

[211] Voir l'article 3 de la Loi; article 943 a) 4) du Code des impôts.

considérés ainsi, ils ne sont pas traités comme des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et, partant, ils ne permettent pas de bénéficier du traitement fiscal. Ces conditions restrictives additionnelles n'ont, manifestement, absolument aucun rapport avec la source des revenus ou la possibilité d'une double imposition, et elles semblent répondre à d'autres préoccupations du gouvernement des États-Unis.[212] En fait, les diverses conditions sélectives énoncées dans la Loi sont incompatibles avec la description que les États-Unis font de la Loi, la présentant comme une "mesure[] préventive[] [visant à] éviter que leurs contribuables ne soient assujettis à l'impôt à la fois dans leur pays et dans un pays étranger".[213]

8.105 Nous notons enfin que les États-Unis ont conclu de nombreuses conventions fiscales bilatérales avec d'autres pays qui utilisent la méthode du crédit d'impôt étranger pour éviter la double imposition.[214] La portée de la Loi ne s'étend pas, en particulier, aux cas dans lesquels il n'existe pas de convention fiscale.[215] Nous savons bien que certains pays peuvent employer simultanément plusieurs méthodes pour éviter la double imposition[216], et nous ne voulons pas donner à entendre que la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne s'applique qu'aux mesures qui sont "nécessaires"[217] pour éviter la double imposition. Nous ne pensons pas, cependant, que l'existence de ce vaste ensemble d'accords bilatéraux relatifs à la double imposition, conjugué au fait que la Loi ne vise pas les cas dans lesquels il n'existe pas d'accords bilatéraux de ce genre, constitue un élément supplémentaire pertinent pour notre examen du point de savoir si la Loi "était destinée" à constituer une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère et "était conçue à cet effet".

8.106 En termes simples, la question que nous avons posée est de savoir si l'on aurait pu raisonnablement penser que des législateurs soucieux d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère rédigent une législation telle que la Loi. À notre avis, et pour les raisons exposées précédemment, la réponse est non.

---

[212] Nous notons que les États-Unis ont affirmé, en réponse aux questions des CE que "[ni] la Loi ni l'historique de la Loi ... n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant ..." de ces articles du Code des impôts. Voir les réponses des États-Unis aux questions des CE, annexe F-4, paragraphe 8.

[213] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 22.

[214] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 127.

[215] Nous notons que l'article 3 de la Loi, article 942 a) 3) du Code des impôts, autorise les contribuables à exclure une transaction de celles qui produisent des recettes brutes du commerce extérieur et, par conséquent, du champ de l'exclusion prévue pour les revenus extraterritoriaux. Nous rappelons que les États-Unis citent l'"historique de la Loi" pour expliquer qu'"[u]n contribuable peut choisir de traiter les recettes brutes tirées d'une transaction comme n'étant pas des recettes brutes du commerce extérieur. Par suite de ce choix, le contribuable peut bénéficier, au titre des revenus en question, d'un crédit d'impôt étranger, à la place de l'exclusion, pour éviter une double imposition" (réponse des États-Unis à la question n° 5 des CE, annexe F-4, citant le *rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), *supra*, note 197, page 8; et le *rapport de la Chambre* (pièce n° 3 des États-Unis), *supra*, note 197, page 21. Nous notons en outre qu'aucun crédit d'impôt ne peut être obtenu au titre des revenus extraterritoriaux exclus, conformément à l'article 3 de la Loi, article 114 d) du Code des impôts. Voir, *supra*, note 197.

[216] Les États-Unis citent les Commentaires sur l'article 23 du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE* à l'appui de la thèse selon laquelle les pays peuvent "utiliser une combinaison d'exemptions et d'exclusions et de crédits d'impôt étranger" (déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 142). Bien que les Commentaires ne soient pas déterminants aux fins de notre analyse, nous notons qu'il y est dit simplement (paragraphe 31) que "des États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes". Il n'y est pas dit explicitement que les États contractants peuvent donner aux contribuables le choix entre deux méthodes *possibles* pour des revenus particuliers.

[217] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 144. Nous notons que le terme "nécessaires" apparaît dans d'autres dispositions du *GATT de 1994*, par exemple, aux points a), b) et d) de l'article XX. Ce terme ne figure pas dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Comme nous l'avons vu plus haut, *supra*, paragraphes 8.94 et suivants, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 vise les mesures prises "en vue d'éviter" la double imposition de revenus de source étrangère.

8.107 À la lumière de ces considérations, nous constatons que la Loi n'entre pas dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 parce que ce n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de cette phrase.

8.108 Ayant constaté que la Loi n'entre pas dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, nous ne pensons pas qu'il soit nécessaire d'examiner la question de savoir si la cinquième phrase de la note de bas de page 59 entre dans le champ d'application de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*.

3. Allégation au titre de l'article 3.2 de l'*Accord SMC*

8.109 Les Communautés européennes allèguent que la Loi accorde et maintient des subventions contraires à l'article 3.2 de l'*Accord SMC*.[218] Les États-Unis ne contestent pas explicitement que, si l'on constatait qu'ils manquent à leurs obligations au titre de l'article 3.1, ils manqueraient aussi à leurs obligations au titre de l'article 3.2. Cette disposition est libellée comme suit:

> "Un Membre n'accordera ni ne maintiendra les subventions visées au paragraphe 1."

8.110 Les parties n'ont pas présenté d'argument additionnel ou distinct au sujet de cette allégation concernant une violation indépendante de cette disposition. Nous considérons donc que cette allégation dépend entièrement de notre règlement des allégations au titre de l'article 3.1 de l'*Accord SMC*. Rappelant notre constatation selon laquelle la Loi prévoit des subventions à l'exportation prohibées en violation de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis", nous constatons qu'en maintenant les subventions prévues par la Loi, les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leur obligation, au titre de l'article 3.2 de l'*Accord SMC*, de ne pas maintenir les subventions visées au paragraphe 1 de l'article 3 dudit accord.

4. Allégations au titre de l'*Accord sur l'agriculture*

8.111 Nous examinons maintenant l'allégation des Communautés européennes selon laquelle, en raison de la prescription exigeant l'utilisation hors des États-Unis, la Loi donne lieu à des subventions à l'exportation au sens de l'*Accord sur l'agriculture*, et les subventions qu'elle prévoit sont contraires aux articles 10:1 et 8 dudit accord.

8.112 Les Communautés européennes font valoir que, dès lors que des subventions à l'exportation sont accordées au sens de l'*Accord SMC*, il n'y a pas de raison qu'elles ne soient pas accordées aussi au sens de l'*Accord sur l'agriculture*. Elles affirment, sur la base du raisonnement suivi par l'Organe d'appel dans le différend initial, que la Loi donne lieu à des subventions à l'exportation et crée pour les entreprises un droit légal d'obtenir ces subventions. Cela doit "à tout le moins" menacer d'entraîner un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation. Par conséquent, les CE estiment que cela est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.[219]

8.113 Les États-Unis soutiennent que, comme l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens des articles 1er et 3.1 a) de l'*Accord SMC*,

---

[218] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 186.

[219] Les Communautés européennes n'ont pas affirmé que la Loi donne lieu à des subventions énumérées à l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*. Elles ont toutefois présenté une allégation subsidiaire au titre des articles 3:3 et 8, lus conjointement avec l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, allégation qui n'était applicable qu'au cas où les États-Unis affirmeraient cela. Voir la première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 231. Comme aucune des deux parties n'affirme que la Loi donne lieu à des subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 (voir aussi la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, note 210), nous n'examinons pas cet argument subsidiaire.

elle ne constitue pas non plus une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*. Les États-Unis font valoir qu'il n'y a donc pas de violation de l'*Accord sur l'agriculture*.

8.114 L'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* dispose ce qui suit:

> "e) L'expression "subventions à l'exportation" s'entend des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, y compris les subventions à l'exportation énumérées à l'article 9 du présent accord,"

L'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* dispose ce qui suit:

> "1. Les subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 ne seront pas appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation; il ne sera pas non plus recouru à des transactions non commerciales pour contourner ces engagements."

L'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* est libellé comme suit:

> "Chaque Membre s'engage à ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec le présent accord et avec les engagements qui sont spécifiés dans la Liste de ce Membre."

8.115 La question à trancher est donc de savoir si, aux fins des dispositions anticontournement de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, les subventions auxquelles la Loi donne lieu constituent des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation (autres que celles qui sont énumérées à l'article 9:1 de l'Accord), telles qu'elles sont définies à l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*.

8.116 Conformément à la décision de l'Organe d'appel dans le différend initial concernant la portée et l'application de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*[220], nous estimons que notre raisonnement et nos conclusions relatifs aux articles 1.1 et 3.1 a) de l'*Accord SMC*[221] sont aussi applicables lorsqu'il s'agit de savoir si la Loi donne lieu à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture*, aux fins de son article 10:1. En conséquence, nous constatons, dans les circonstances du cas d'espèce, que la Loi donne lieu aussi à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* aux fins de son article 10:1.[222]

---

[220] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphes 133 à 154.

[221] *Supra*, paragraphes 8.43 et 8.75.

[222] Les parties sont en désaccord sur la question de savoir si la subvention prévue par la Loi pourrait, en pratique, être obtenue pour des produits agricoles d'origine étrangère. Tandis que les États-Unis soutiennent que des produits agricoles d'origine étrangère pourraient satisfaire la condition limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments étrangers et, par conséquent, pourraient permettre de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi, les Communautés européennes mettent l'accent sur les obstacles qui s'opposeraient à l'octroi de la subvention pour un produit agricole d'origine étrangère, et font valoir que les contribuables auraient tout intérêt à "préférer la production aux États-Unis pour pouvoir se prévaloir des avantages du régime de remplacement des FSC". Observations des CE sur la réponse des États-Unis à la question n° 19 des CE, annexe F-5, paragraphes 80 et suivants. Dans ce contexte, nous rappelons notre constatation, *supra*, paragraphe 8.64, selon laquelle le fait que la subvention peut aussi être obtenue pour des biens produits hors des États-Unis – qui n'ont pas à être exportés – n'infirme pas, à notre avis, la subordination du régime aux exportations que nous constatons pour ce qui est des biens produits aux États-Unis et, partant, ne remédie pas à l'incompatibilité de la Loi avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* en raison de la prescription exigeant l'"utilisation hors des États-Unis". Nous n'avons donc pas à résoudre cette question.

8.117 Passant à la question de savoir si les subventions à l'exportation sont "appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation" au sens de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, nous nous inspirons de la méthode adoptée par l'Organe d'appel dans le différend initial et nous examinons la structure et d'autres caractéristiques de la mesure.[223] Nous rappelons que l'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation", qui définit les obligations à faire respecter au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture*, "… désigne les engagements et obligations concernant *à la fois* les produits agricoles inscrits et non inscrits sur les Listes".[224]

8.118 Nous notons que la Loi crée pour les bénéficiaires un droit légal d'obtenir des subventions à l'exportation non énumérées à l'article 9:1[225] pour ce qui est des produits agricoles, qu'ils soient ou non inscrits sur la Liste. Dès lors qu'un contribuable remplit les conditions énoncées dans la Loi, l'exclusion fiscale doit être accordée par les autorités. Comme il n'y a pas de limitation du montant des revenus extraterritoriaux, donc du montant des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises, dont l'exclusion peut être demandée au titre de transactions permettant d'en bénéficier, le montant des subventions à l'exportation est illimité.[226]

8.119 Par conséquent, en ce qui concerne les produits agricoles *non inscrits sur la Liste*, nous estimons que la Loi entraîne l'application de subventions à l'exportation *non* énumérées à l'article 9:1, d'une manière qui, à tout le moins, "menace d'entraîner un contournement" de l'"engagement en matière de subventions à l'exportation" prévu à l'article 3:3.

8.120 En ce qui concerne les produits agricoles *inscrits sur la Liste*, nous notons que la mesure permet l'octroi d'un montant illimité de subventions, et que les produits agricoles inscrits sur la Liste peuvent, par conséquent, bénéficier de ces subventions même après que les niveaux des engagements de réduction spécifiés dans la Liste des États-Unis pour ces produits agricoles ont été atteints. Nous constatons donc que la Loi est appliquée d'une manière qui, à tout le moins, menace d'entraîner le contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation pris par les États-Unis, en vertu de la première clause de l'article 3:3, en ce qui concerne les produits agricoles inscrits sur leur Liste.[227]

8.121 Nous soulignons que, dans la présente procédure, les États-Unis ne contestent pas que, si la mesure donne lieu à des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation au titre de l'*Accord sur l'agriculture*, ces subventions constitueraient un manquement à leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 dudit accord.

8.122 Nous concluons donc que les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste, d'une manière qui, à tout le moins, menace d'entraîner le contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*. De plus, en agissant de manière incompatible avec l'article 10:1, les États-Unis ont agi de manière incompatible avec leur obligation au titre de l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* de "ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec le présent accord …".

---

[223] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 149.
[224] Rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphes 144 à 147.
[225] Voir, *supra*, note 219.
[226] Voir aussi le rapport initial de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 149.
[227] Rapport de l'Organe d'appel initial, *supra*, note 1, paragraphe 152.

C. LIMITATION CONCERNANT LES ARTICLES ÉTRANGERS/LA MAIN-D'ŒUVRE ÉTRANGÈRE

1. Allégation au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*

8.123 Nous rappelons que, conformément à la Loi, certains revenus extraterritoriaux tirés de la vente ou de la location-vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont exclus du champ de l'impôt. L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne les biens produits aux États-Unis ou hors des États-Unis, et vendus pour faire l'objet d'une utilisation finale hors des États-Unis, dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande est imputable à des "articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis" et aux "coûts directs de la main-d'œuvre ... employée hors des États-Unis". Par conséquent, l'exclusion du champ de l'impôt prévue par la Loi n'est pas possible pour les revenus tirés de la vente ou de la location-vente de biens dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande est imputable à des articles produits hors des États-Unis ou aux coûts directs de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis.

8.124 Les Communautés européennes estiment que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère décrite ci-dessus est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* car c'est une prescription (énoncée dans une loi) qui soumet les pièces et matières importées à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux biens nationaux similaires pour ce qui est de leur utilisation sur le marché intérieur dans la production de biens aux États-Unis.[228]

8.125 Les États-Unis soutiennent, d'une manière générale, que les Communautés européennes donnent une interprétation erronée de la Loi et soulignent que celle-ci n'exige pas l'utilisation de biens nationaux de préférence à des biens importés: les biens peuvent satisfaire à la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère même si la valeur loyale et marchande des intrants est à 100 pour cent d'origine étrangère.[229] Ils considèrent que la Loi, telle qu'elle est libellée, ne viole pas l'article III:4 et que les Communautés européennes n'ont pas présenté d'éléments de preuve factuels suffisants à l'appui de leur allégation.

8.126 L'article III:4 du *GATT de 1994* dispose ce qui suit dans sa partie pertinente:

> "Les produits du territoire de tout Membre importés sur le territoire de tout autre Membre ne seront pas soumis à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale en ce qui concerne toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur."

8.127 Dans notre examen du bien-fondé de l'allégation des CE au titre de l'article III:4, nous allons nous pencher sur les questions suivantes: a) celle de savoir si les produits importés et les produits nationaux en cause sont des "produits similaires"; b) celle de savoir si la mesure en cause est "une loi, un règlement ou une prescription affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur"; et c) celle de savoir si les produits

[228] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 188; réponse des CE à la question n° 30 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 75. Les Communautés européennes n'allèguent pas que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait qu'elle porte sur la production de biens hors des États-Unis (réponse des CE à la question n° 27 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 66).

[229] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 213 à 215.

importés sont soumis à un traitement "moins favorable" que le traitement accordé aux produits nationaux similaires.[230]

8.128 Nous rappelons la substance de l'obligation énoncée à l'article III:4 qui va guider notre examen de l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*, à savoir[231]:

> "L'obligation d'accorder un "traitement non moins favorable" énoncée à l'article III:4 a été systématiquement interprétée comme étant une prescription visant à assurer l'égalité effective des possibilités entre les produits importés et les produits nationaux. À cet égard, il a été considéré que, comme l'un des objectifs fondamentaux de l'article III est la protection du rapport de concurrence escompté entre les produits importés et les produits nationaux, une mesure peut être jugée incompatible avec l'article III:4 en raison de son incidence discriminatoire potentielle sur les produits importés.[842] La prescription figurant à l'article III:4 vise les "possibilités de concurrence relatives créées par les pouvoirs publics sur le marché, et non les choix effectivement opérés par les entreprises sur ce marché".[843] Il a été établi, en ce qui concerne tant l'article III:2 que l'article III:4, que les effets effectifs d'une mesure contestée sur le commerce ne sont pas un critère décisif pour déterminer si les prescriptions de ces dispositions sont respectées dans une affaire donnée.[844] Enfin, comme l'Organe d'appel l'a déclaré, pour déterminer s'il y a eu violation de l'article III:4, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément la question de savoir si une mesure protège la production nationale."[845]

---

[842] Rapport du Groupe spécial *États-Unis – Article 337*, *supra*, note 280, paragraphes 5.11 et 5.13.

[843] Rapport du Groupe spécial *États-Unis – Boissons à base de malt*, *supra*, note 427, paragraphe 5.31.

[844] Voir, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, *supra*, note 271, page 19; et le rapport du Groupe spécial *CE – Bananes III (ECU)*, *supra*, note 269, paragraphe 7.179.

[845] Rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *CE – Bananes III*, *supra*, note 49, paragraphe 216.

8.129 Gardant ces considérations présentes à l'esprit, nous allons passer au premier élément de notre examen de l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

---

[230] Nous rappelons que l'Organe d'appel a récemment estimé ce qui suit: "Pour qu'il y ait violation de l'article III:4, trois éléments doivent être réunis: les produits importés et les produits nationaux en cause doivent être des "produits similaires"; la mesure en cause doit être "une loi, un règlement ou une prescription affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur"; et les produits importés doivent être soumis à un traitement "moins favorable" que celui accordé aux produits nationaux similaires. Rapport de l'Organe d'appel *Corée – Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée* ("*Corée – Viande de bœuf*"), WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopté le 10 janvier 2001, paragraphe 133. Nous notons que notre approche est très analogue à celle qui est exposée par l'Organe d'appel.

[231] Rapport du Groupe spécial *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada - Automobiles*"), WT/DS139/R, WT/DS142/R, paragraphe 10.78, adopté le 19 juin 2000, tel qu'il a été modifié par le rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note 118. Il n'a pas été fait appel des constatations de ce groupe spécial au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

i) Question de savoir si les produits importés et les produits nationaux sont des "produits similaires"

8.130 Les parties ne sont pas du même avis quant à la nature de l'analyse concernant les "produits similaires" à laquelle il faut procéder en l'espèce. Les Communautés européennes affirment que la distinction faite par la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère a trait à l'origine du produit et que le simple fait d'être d'origine américaine n'est pas, en tant que tel, de nature à conférer aux biens une qualité qui les rende, par définition, "non similaires" par rapport à des biens importés.[232] Elles citent le rapport du Groupe spécial *Communautés européennes - Pièces détachées et composants*[233] pour la thèse selon laquelle il n'est pas nécessaire, s'agissant d'une mesure d'application générale, de comparer une certaine classe de produits nationaux à la même classe de produits importés.[234]

8.131 Les États-Unis soutiennent qu'il doit y avoir des éléments de preuve qui démontrent qu'une classe particulière de biens importés sera soumise à un traitement moins favorable que celui qui est accordé à une classe de produits nationaux similaires et que, comme la présente affaire a trait à une mesure d'application générale, la charge de la preuve est plus lourde que dans le cas d'une mesure d'application spécifique et il faut présenter des éléments de preuve qui démontrent l'existence d'un "lien significatif" entre la mesure et les effets négatifs sur les conditions de concurrence pour une classe similaire de biens importés.[235]

8.132 Nous considérons que l'examen concernant les "produits similaires" effectué au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994* a pour principal objet de voir si une différenciation formelle de traitement selon qu'il s'agit d'un produit importé ou d'un produit national pourrait être fondée sur le fait que les produits sont différents – c'est-à-dire qu'ils ne sont pas similaires – et non sur l'origine des produits en question. Notre point de vue est étayé par la déclaration récente de l'Organe d'appel selon laquelle, dans le cadre de l'"article III:4 du *GATT de 1994*, l'expression "produits similaires" se rapporte aux rapports de concurrence entre et parmi les produits".[236]

8.133 Cela étant, nous notons que la distinction qui est faite entre les produits importés et les produits nationaux dans la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère que prévoit la Loi s'agissant de la limitation applicable à la valeur loyale et marchande imputable à des "articles" est uniquement et explicitement fondée sur l'origine. Nous ne pensons pas que le simple fait qu'un bien soit d'origine américaine le rende "non similaire" par rapport à un bien importé. Nous notons en outre que la Loi est une mesure d'application générale. Elle s'applique horizontalement à tous produits susceptibles d'être utilisés pour la production de biens qui pourraient en fin de compte être des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises. Par conséquent, à notre avis, il n'est pas nécessaire de démontrer que des produits similaires ont effectivement fait l'objet d'échanges commerciaux pour établir qu'il y a violation de l'article III:4.[237] De plus, lorsqu'il n'y a pas

---

[232] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 196 et 197.

[233] Rapport du Groupe spécial *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, IBDD, S37/142, adopté le 16 mai 1990.

[234] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphes 240 et 241.

[235] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 216 à 219; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 167, 171.

[236] Voir le rapport de l'Organe d'appel *Communautés européennes – Mesures affectant l'amiante et les produits en contenant*, WT/DS135/AB/R, adopté le 6 avril 2001, paragraphe 103.

[237] Notre point de vue est étayé, par exemple, par le rapport du Groupe spécial *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.113 ("... une ... distinction fondée sur l'origine en ce qui concerne les taxes intérieures est en soi suffisante pour qu'il y ait violation de l'article III:2, sans qu'il soit nécessaire de démontrer que des produits similaires ont effectivement fait l'objet d'échanges commerciaux"). *Voir également* le rapport

de biens américains similaires, la question du traitement moins favorable auquel sont soumis les biens importés ne se pose même pas.

8.134 Par conséquent, nous ne pensons pas que, contrairement à ce que les États-Unis font valoir, il doive nécessairement y avoir des éléments de preuve qui démontrent que n'importe quelle classe particulière de biens importés est soumise à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale. S'agissant de l'analyse concernant les "produits similaires", nous ne pensons pas non plus qu'il faille présenter des éléments de preuve qui démontrent l'existence d'un "lien significatif" entre la mesure et les effets négatifs sur les conditions de concurrence pour une classe similaire de biens importés simplement parce que la présente affaire a trait à une mesure d'application générale.[238] Nous ne souscrivons pas non plus à l'assertion des États-Unis selon laquelle les lois d'applicabilité générale ont, tout au plus, une incidence indirecte sur les produits importés et que, de ce fait, la charge de la preuve est plus lourde que lorsqu'il s'agit de lois d'application spécifique.[239]

8.135 Pour ces raisons, nous estimons qu'en l'espèce il est satisfait à l'élément "produits similaires" de l'article III:4.

ii) Question de savoir si la Loi est "une loi, un règlement ou une prescription affectant ... l'utilisation ... sur le marché intérieur" de produits importés et de produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère

8.136 Les parties ne sont pas d'accord quant au point de savoir si, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, la Loi est ou non "une loi, un règlement ou une prescription affectant ... l'utilisation ... sur le marché intérieur" de produits importés et de produits nationaux similaires au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

8.137 Les Communautés européennes déclarent que leur allégation au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994* met l'accent sur la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, qui affecte la vente ou l'utilisation de produits sur le marché des États-Unis et établit une discrimination à l'encontre des produits étrangers", et n'allèguent pas que l'"exonération d'impôt" en tant que telle est une "prescription affectant la vente sur le marché intérieur" au sens de l'article III:4.[240] S'agissant du terme "affectant", les Communautés européennes font valoir que les effets effectifs de la mesure sur le commerce n'ont pas à être établis. En fait, selon les Communautés européennes, il est suffisant que la limitation "affecte" la position concurrentielle du produit importé sur le marché.[241] Les Communautés européennes déclarent que la Loi offre une incitation à se procurer des intrants sur le marché intérieur parce que cela donne à un producteur américain plus de chances de remplir les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal et que cela suffit pour qu'il y ait violation de l'article III:4 qui garantit l'égalité des possibilités de concurrence.[242] Pour les Communautés européennes, tel est le cas même si la mesure autorise d'autres moyens pour obtenir l'avantage.[243]

---

du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.74. Ce groupe spécial a déclaré ce qui suit: "il n'a pas été contesté que la distinction faite entre les produits nationaux et les produits importés dans la définition de la valeur canadienne ajoutée est uniquement fondée sur l'origine et que, par conséquent, il existe des produits importés qui doivent être considérés similaires par rapport aux produits nationaux dont les coûts sont inclus dans la définition de la valeur canadienne ajoutée."

[238] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 216 à 219; déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 167.

[239] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 171.

[240] Réponse des CE à la question n° 18 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 47 et 48.

[241] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 198 à 205.

[242] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 231.

[243] Communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 237, citant le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.82.

8.138 Pour les États-Unis, il est difficile de voir en quoi des produits importés pourraient être "affectés" par une mesure d'application générale comme celle qui est en cause.[244] Selon eux, la Loi n'affecte pas les conditions de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux similaires, car elle n'exige pas l'utilisation de biens d'origine américaine pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux exclus; un bien peut satisfaire à cette prescription même si 100 pour cent de la valeur loyale et marchande des intrants est d'origine étrangère.[245]

8.139 Pour étudier ces points, nous allons tout d'abord examiner la *forme* de la mesure en question. Nous souscrivons aux vues exprimées dans de précédents rapports de groupes spéciaux du GATT et de l'OMC selon lesquelles l'article III:4 s'applique aussi aux mesures revêtant la forme de conditions[246] auxquelles il doit être satisfait pour obtenir un "avantage"[247] des pouvoirs publics.

8.140 Nous souscrivons au point de vue des Communautés européennes selon lequel la mesure en cause en l'occurrence entre dans le champ du membre de phrase "lois, règlements et prescriptions" figurant à l'article III:4, mais nous sommes portés à croire que les trois éléments distincts mentionnés dans ce membre de phrase ont trait à la *forme* et non à la *teneur* de la mesure à l'examen. Nous relevons que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère est une disposition réglementaire, c'est-à-dire une prescription figurant dans la Loi, qui est une "loi" d'application générale. En tout état de cause, indépendamment de la question de savoir si la mesure en cause est une "loi" ou une "prescription", nous souscrivons au point de vue exprimé par les Communautés européennes selon lequel la "règle énoncée à l'article III:4 du GATT de 1994 est la même à la fois pour les "lois" et pour les "prescriptions"".[248]

8.141 Nous rappelons la déclaration des Communautés européennes selon laquelle leur allégation au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994* met l'accent sur la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, qui affecte la vente ou l'utilisation de produits sur le marché des États-Unis et établit une discrimination à l'encontre des produits étrangers".[249] Les Communautés européennes précisent qu'elles n'allèguent pas que l'"exonération d'impôt" en tant que telle est une "prescription affectant la vente sur le marché intérieur" au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.[250] À cet égard, nous notons que, dans un examen au titre de l'article III:4, la mesure en question peut soumettre à des conditions l'accès à un avantage ou à une incitation accordé par les pouvoirs publics. Nous considérons que la nature de l'"avantage" qui est en fin de compte demandé aux pouvoirs publics (ou l'"incitation" qui est en fin de compte accordée par ces derniers), dès lors qu'une certaine "prescription" est acceptée volontairement afin de bénéficier de l'"avantage" ou de l'"incitation", ne présente pas d'intérêt aux fins d'un examen au titre de l'article III:4 du GATT de 1994. En particulier, elle ne présente pas d'intérêt puisque nous examinons en l'occurrence une mesure qui soumet à des conditions l'accès par une "entreprise" à un avantage fiscal en matière d'impôt sur le revenu.

---

[244] Par exemple, première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 218.

[245] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 214; voir aussi, par exemple, la déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphes 166 et suivants.

[246] Voir, par exemple, le rapport du Groupe spécial *Canada - Administration de la Loi sur l'examen de l'investissement étranger*, IBDD, S30/147, adopté le 7 février 1984, paragraphes 5.4 à 5.6; le rapport du Groupe spécial *CE - Pièces détachées et composants*, *supra*, note 233, paragraphe 5.21; et le rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.73.

[247] Le terme "avantage" a été utilisé dans ce contexte dans de précédents rapports de groupes spéciaux du GATT et de l'OMC chargés du règlement des différends: voir le rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.73; le rapport du Groupe spécial *CE - Pièces détachées et composants*, *supra*, note 233, paragraphe 5.21. Le terme "incitation" est utilisé dans le contexte de l'examen au titre de l'article III:4 par l'Organe d'appel dans son rapport *CE - Bananes*, *supra*, note 251, paragraphe 213.

[248] Voir la réponse des CE à la question n° 31 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphe 79.

[249] Réponse des CE à la question n° 18 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 47 et 48.

[250] *Ibid*.

8.142 À ce sujet, nous ne voyons dans le texte de l'article III:4 aucune spécification ou limitation concernant le type d'avantage lié à la mesure faisant l'objet d'un examen au titre de l'article III:4 du *GATT de 1994*. Par conséquent, rien dans les termes mêmes de cette disposition n'exclut expressément les prescriptions soumettant à des conditions l'accès à des mesures concernant l'impôt sur le revenu du champ d'application de l'article III, qui porte sur le "traitement national en matière d'impositions et de réglementations intérieures".

8.143 Du point de vue du contexte, nous notons qu'aux termes de l'article XIV d) de l'*Accord général sur le commerce des services* (l'"*AGCS*"), intitulé "Exceptions générales", aucune disposition de cet accord ne doit être interprétée comme empêchant l'adoption ou l'application par tout Membre de mesures incompatibles avec les obligations concernant le "traitement national" énoncées à l'article XVII, "à condition que la différence de traitement vise à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs pour ce qui est des services ou des fournisseurs de services d'autres Membres". À nos yeux, cela signifie qu'une mesure concernant l'impôt direct sur le revenu est en général visée par l'article XVII de l'*AGCS*. Nous fondons ce point de vue sur le raisonnement suivant: à moins qu'une mesure concernant l'impôt direct sur le revenu n'entre dans le champ d'application de cette disposition, les négociateurs du Cycle d'Uruguay n'auraient pas jugé nécessaire de créer une telle "exception" explicite lorsqu'ils ont rédigé les dispositions pertinentes de l'*AGCS*. À l'évidence, les dispositions relatives au traitement national qui figurent dans l'*AGCS* ont été élaborées d'après l'article III du *GATT* et reflètent la jurisprudence en la matière. Cet élément contextuel corrobore donc notre point de vue selon lequel l'obligation énoncée à l'article III:4 du *GATT de 1994* n'est pas si restreinte.

8.144 En outre, le membre de phrase "loi, règlement ou prescription affectant …" qui figure à l'article III:4 est exprimé en termes généraux qui ont été interprétés comme ayant une vaste portée.[251] Si les mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits étaient exclues du champ de l'article III:4, de nombreuses mesures faussant les échanges qui ont de très grandes incidences sur le plan économique et commercial se trouveraient, de fait, à l'abri, alors que les mesures non liées à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et qui s'accompagnent peut-être d'un moindre degré de distorsion des échanges seraient soumises aux disciplines énoncées à l'article III:4. Il nous semble qu'une telle interprétation va à l'encontre de l'objet et du but du *GATT* et de l'*Accord sur l'OMC* (y compris de l'"élimination des discriminations" dans le commerce international[252]) et ne peut guère avoir été ce que les rédacteurs entendaient. Nous fondant sur le texte et le contexte de l'article III:4 à la lumière de l'objet et du but du *GATT* et de l'*Accord sur l'OMC*, nous considérons donc que l'article III:4 du *GATT de 1994* s'applique aux mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits.

8.145 Nous prenons note des travaux préparatoires de la Charte de La Havane auxquels les États-Unis se sont référés dans cette procédure. En réponse aux questions du Groupe spécial, les États-Unis indiquent que "l'historique du GATT confirme qu'il n'a jamais été prévu que l'article III:4 s'appliquerait aux impôts sur le revenu". Selon les États-Unis, les rapports de la Conférence de La Havane lors de laquelle l'article 18 de la Charte de La Havane[253] a été rédigé précisent que

---

[251] Rapport de l'Organe d'appel *Communautés européennes - Régime applicable à l'importation, à la vente et à la distribution des bananes*, adopté le 25 septembre 1997, WT/DS27/AB/R, paragraphe 220. Voir également le rapport du Groupe spécial *Canada - Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.80; le rapport du Comité *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles*, IBDD, S7/64, adopté le 23 octobre 1958, paragraphe 12.

[252] Voir le préambule du *GATT de 1947* et de l'*Accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce*.

[253] *Acte final de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et l'emploi*, 24 mars 1948.

"l'article 18 ne s'applique ni aux impôts sur le revenu ni aux droits à l'importation et ne concerne que les taxes intérieures perçues sur les marchandises".[254] Cette déclaration faite au cours des travaux préparatoires de la Charte de La Havane ne change pas notre point de vue selon lequel le champ de l'article III:4 du *GATT de 1994* inclut les mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits. Bien qu'étant apparemment exprimée en des termes généraux, cette déclaration figure[255] dans une section contenant des observations sur les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 18 et semble par conséquent avoir trait à ce qui deviendrait ultérieurement l'article III:2 du GATT. En tout état de cause, elle n'est donc pas déterminante en ce qui concerne le champ de l'article III:4. De plus, cette déclaration a été faite en relation avec le retrait d'une proposition précise du Pérou qui traitait d'une situation très différente de celle dont nous sommes actuellement saisis (ne considérant pas comme étant "contraires" à l'article 18 l'exemption de droits frappant l'importation d'outillage ou de matières premières et l'exemption d'impôt sur le revenu, accordées pour une période de temps limitée aux entreprises créées dans l'intention d'établir des "industries rentables").[256] Toutefois, même si cette déclaration était censée faire référence de façon plus générale à ce qui deviendrait ultérieurement l'article III dans son ensemble (y compris l'article III:4), prise littéralement, elle exclurait totalement un domaine qui était explicitement visé par l'article 18 de la Charte de La Havane, et aujourd'hui par l'article III:4 du GATT: c'est-à-dire les réglementations intérieures (il suffit en l'occurrence de rappeler que l'article III du GATT de 1994 est intitulé: "Traitement national en matière d'impositions et de réglementations intérieures"), ce qui équivaudrait à un résultat allant clairement à l'encontre de l'objet et du but de l'article III et du *GATT de 1994* en général. En conséquence, la déclaration faite au cours des travaux préparatoires de la Charte de La Havane ne change pas notre point de vue selon lequel l'article III:4 du GATT de 1994 s'applique aux mesures qui soumettent à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits.[257]

8.146 Enfin, nous relevons que de précédents groupes spéciaux ont été d'avis que le champ de l'article III:4 s'étendait aux mesures qui soumettaient à des conditions l'accès à des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu pour certains produits. En fait, un groupe spécial de l'OMC a fait observer que les "subventions accordées en ce qui concerne les taxes directes ne sont généralement pas couvertes par l'article III:2, mais peuvent être contraires à l'article III:4 dans la mesure où elles sont liées à d'autres conditions qui favorisent l'utilisation, l'achat, etc., de produits d'origine

---

[254] Dans leur réponse à la question n° 18 du Groupe spécial, les États-Unis citent la Commission intérimaire de l'Organisation internationale du commerce, *Rapport des Commissions et des principales Sous-Commissions*, Rapport de la Sous-Commission A de la Troisième Commission sur les articles 16, 17, 18 et 19, E/CONF.2/C.3/59, paragraphe 44, page 16, Genève, 1948.

[255] Voir *ibid*.

[256] Voir la Troisième Commission: Politique commerciale, nouvel ordre du jour annoté pour le chapitre IV, proposition d'amendement présentée par le Pérou, E./CONF.2/C.3/6/Add.2, 17 décembre 1947.

[257] En outre, nous notons que, conformément aux règles coutumières d'interprétation du droit international public telles qu'elles sont codifiées aux articles 31 et 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*,

> "Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires [d'un traité] ... en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 32:
>
> a) laisse le sens ambigu ou obscur; ou
>
> b) conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable."

En l'occurrence, nous ne considérons pas que le sens ordinaire du texte de l'article III:4, dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but du *GATT de 1994* et de l'*Accord sur l'OMC*, soit "ambigu ou obscur" ni que notre interprétation de cette disposition "condui[se] à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable". Nous sommes donc d'avis qu'il n'est même absolument pas nécessaire de faire référence aux travaux préparatoires.

nationale".[258] Nous notons aussi que les dispositions relatives à la possibilité de bénéficier d'une exemption des droits d'importation (domaine auquel il a également été fait référence au cours des travaux préparatoires et dont les États-Unis ont dit qu'il n'entrait pas dans le champ de l'article 18 de la Charte de La Havane) étaient en cause dans l'examen effectué au titre de l'article III:4 par le Groupe spécial dans l'affaire *Canada – Automobiles*.[259]

8.147 Nous allons ensuite voir si la mesure en cause est une mesure "affectant" la vente ou l'utilisation des produits considérés sur le marché intérieur. Nous rappelons en l'occurrence l'observation de l'Organe d'appel selon laquelle le sens ordinaire du mot "affectant" implique qu'il s'agit d'une mesure qui a "un effet sur", ce qui indique un vaste champ d'application.[260] En outre, nous relevons que le terme "affectant" qui figure à l'article III:4 du *GATT de 1994* a été interprété comme visant non seulement les lois et règlements qui régissent directement les conditions de vente ou d'achat, mais aussi toutes lois ou tous règlements qui pourraient altérer les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés.[261]

8.148 Nous considérons qu'une mesure en application de laquelle l'utilisation de produits nationaux – mais non de produits importés – contribue à procurer un avantage a une incidence sur les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés et qu'elle "affecte" donc l'"utilisation" des produits importés sur le marché intérieur, *même si* elle autorise le recours à d'autres moyens pour obtenir l'avantage, tels que l'utilisation d'intrants nationaux autres que des produits.[262] Conformément à la Loi, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, l'utilisation de produits d'origine américaine contribue à faire obtenir l'exclusion, alors que l'utilisation de produits importés n'y contribue pas. Par conséquent, nous considérons qu'il s'agit d'une mesure qui "affecte" l'utilisation de produits importés sur le marché intérieur, même s'il existe des moyens – autres que l'utilisation de biens – d'imputer la valeur loyale et marchande admissible.

8.149 Pour ces raisons, nous constatons que, du fait de la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère", la Loi est "une loi, un règlement ou une prescription" qui affecte l'"utilisation" sur le marché intérieur des États-Unis de biens importés et de produits nationaux similaires destinés à être utilisés dans la production de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.

iii) Question de savoir si la Loi soumet les produits importés à un traitement "moins favorable" que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère

8.150 Les parties ne sont pas d'accord quant au point de savoir si la Loi accorde ou non un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère.

8.151 Les Communautés européennes font valoir que, dans tous les cas, la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère constitue une incitation à se procurer des intrants sur le marché intérieur parce que cela donne à un producteur américain qui entend exporter ses biens plus

[258] Rapport du Groupe spécial *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.38.

[259] *Supra*, note 231.

[260] Rapport de l'Organe d'appel *Communautés européennes – Bananes*, *supra*, note 251, paragraphe 220. Voir également le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.80.

[261] Rapport du Comité *Mesures appliquées par l'Italie aux machines agricoles*, *supra*, note 251, paragraphe 12; voir également le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.80.

[262] Voir le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.82.

de chances de remplir les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal.[263] À leur avis, cela suffit pour qu'il y ait violation de l'article III:4, qui garantit l'égalité des possibilités de concurrence. Les Communautés européennes reconnaissent que la Loi n'oblige pas les producteurs américains à utiliser des intrants américains, mais elles font valoir que c'est dans de nombreux cas l'une des conditions nécessaires pour obtenir l'avantage, et dans tous les autres cas le régime incite les producteurs américains à utiliser des biens américains de préférence à des biens importés.[264] Par conséquent, la Loi soumet les biens importés à un "traitement moins favorable". En tout état de cause, les Communautés européennes considèrent que, conformément à l'article III:4, "[t]out produit pris individuellement doit être traité de façon non moins favorable qu'un produit national similaire, et ce dans tous les cas, pour toutes les transactions".[265]

8.152 L'essentiel de la réponse des États-Unis à cette allégation repose sur leur argument selon lequel les biens importés ne sont pas soumis à un traitement moins favorable parce que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne change ni n'affecte les conditions de concurrence. Selon les États-Unis, les contribuables ne sont nullement tenus d'utiliser des éléments d'origine nationale.[266] Les États-Unis soutiennent que la Loi n'exige pas l'utilisation de biens d'origine américaine pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux exclus[267], mais au lieu de cela dispose que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits hors des États-Unis et aux coûts directs de la main-d'œuvre supportés hors des États-Unis. Ils soulignent, et considèrent que c'est fondamental, que les biens peuvent satisfaire à cette prescription même si la valeur loyale et marchande des intrants est à 100 pour cent d'origine étrangère.[268]

8.153 En gardant ces considérations présentes à l'esprit, nous allons examiner le texte de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère qui est prévue par la Loi pour voir si elle affecte de façon négative l'égalité des possibilités de concurrence des produits importés par rapport aux produits nationaux similaires et soumet de ce fait les produits importés à un traitement moins favorable que celui accordé aux produits nationaux similaires au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

8.154 Nous notons que nous examinons en l'occurrence une prescription réglementaire qui est expressément et explicitement fondée sur l'origine: il est fait explicitement référence dans la Loi aux articles fabriqués ou produits "hors" des États-Unis, et non aux États-Unis. Nous savons toutefois pertinemment que toute distinction qui est fondée exclusivement sur des critères relatifs à la

---

[263] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 205, 207, 208; communication écrite présentée par les CE à titre de réfutation, annexe C-1, paragraphe 231.

[264] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 191 à 195; deuxième communication écrite des CE, annexe C-1, paragraphe 231; déclaration orale des CE, annexe D-1, paragraphe 82; déclaration orale finale des CE, annexe D-2, paragraphes 32 à 34.

[265] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 211.

[266] Déclaration orale des États-Unis, annexe D-3, paragraphe 166.

[267] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 214.

[268] Les États-Unis font observer que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne prend en compte que la valeur des articles étrangers utilisés pour obtenir un produit fini et les coûts directs de la main-d'œuvre employée à l'étranger à cette fin, mais elle ne limite pas la valeur d'autres éléments d'origine étrangère. Par conséquent, estiment les États-Unis, les 50 pour cent restants de la valeur loyale et marchande du produit fini peuvent être imputés à des éléments incorporels, comme les droits de propriété intellectuelle, le fonds commercial, le capital, les services de marketing et de distribution et d'autres services, qui peuvent être d'origine américaine ou étrangère. Selon les États-Unis, les articles utilisés dans la fabrication, quelle qu'en soit l'origine, ne représentent qu'une partie de la valeur totale. Voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 201.

nationalité ou à l'origine du produit n'est pas nécessairement incompatible avec l'article III.[269] L'article III:4 exige en fait qu'une mesure ne soumette pas les produits importés à un traitement "moins favorable que" le traitement accordé aux produits nationaux similaires. En conséquence, nous n'allons pas arrêter ici notre examen.

8.155 Nous notons en outre que la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère ne soumet explicitement à une limite que la proportion de la valeur loyale et marchande d'un produit qui peut être tirée des produits importés (et de la main-d'œuvre étrangère) et ne soumet à aucune restriction similaire la proportion de la valeur loyale et marchande d'un produit qui peut être tirée des produits nationaux (et de la main-d'œuvre nationale).

8.156 Nous notons que l'utilisation de produits importés par un fabricant aux États-Unis ne peut pas contribuer au respect de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, condition nécessaire pour obtenir l'avantage sous la forme de l'exclusion, prévue par la Loi, du champ de l'impôt de la partie des revenus extraterritoriaux qui constitue des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises – alors que l'utilisation de produits nationaux peut y contribuer. Par conséquent, il est conféré un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux et non lors de l'utilisation de produits importés, ce qui constitue une différenciation formelle de traitement selon qu'il s'agit de produits importés ou de produits nationaux similaires qui, à notre avis, soumet les produits importés à un traitement moins favorable que celui accordé aux produits nationaux similaires.

8.157 L'essentiel de l'argument avancé par les États-Unis en réponse à cette allégation réside dans leur assertion selon laquelle la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère n'exige pas nécessairement l'utilisation de biens d'origine américaine. Par conséquent, plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" pourraient être imputables à la propriété intellectuelle, au fonds commercial, au capital, aux services de marketing et de distribution ou à d'autres services d'origine américaine ou étrangère. Nous sommes cependant d'avis que l'existence d'autres moyens d'imputer la valeur ne change pas le fait fondamental que, pour ce qui est des biens, la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère crée une incitation à utiliser des biens nationaux de préférence à des biens importés. Qu'il puisse exister d'autres moyens d'imputer la valeur loyale et marchande admissible pour obtenir des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ne change rien au fait que cette incitation avantage intrinsèquement les biens nationaux et que, partant, les biens importés sont soumis à un traitement moins favorable que celui accordé aux biens nationaux.

8.158 À la lumière de ces considérations, nous considérons que, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, la Loi soumet les produits importés à un traitement moins favorable au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994* que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine parce que, en conférant un avantage lors de l'utilisation de produits d'origine américaine mais pas lors de l'utilisation de produits importés, elle affecte de façon négative l'égalité des possibilités de concurrence des produits importés par rapport aux produits similaires d'origine américaine.

8.159 Nous tenons à souligner que l'argument des États-Unis selon lequel les Communautés européennes ont présenté des éléments de preuve factuels insuffisants à l'appui de leur allégation d'incompatibilité de la Loi, du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, avec l'article III:4 du *GATT de 1994* n'a aucun rapport avec notre examen. Pour arriver à notre constatation de violation *de jure* de l'article III:4, nous prenons note des éléments de preuve présentés par les Communautés européennes qui indiquent que, dans certains cas, la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère semblerait *exiger* l'utilisation d'une

[269] Voir le rapport de l'Organe d'appel *Corée – Viande de bœuf*, *supra*, note 230, paragraphes 137 et 138.

certaine quantité d'articles américains, mais nous n'avons pas à faire fond sur ces éléments de preuve. Le "traitement moins favorable" que nous avons constaté découle par une déduction qui s'impose des termes effectivement utilisés dans le texte de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère que prévoit la Loi. Nous rappelons que l'article III:4 du *GATT de 1994* est une obligation qui est faite aux pouvoirs publics d'assurer l'égalité des possibilités de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés similaires. Il n'exige pas que soient démontrés les effets sur le commerce ni que soit apportée la preuve que les décisions des entreprises privées en matière d'approvisionnement ont été effectivement influencées par la prescription en question.[270]

2. Autres allégations

8.160 Nous notons que les Communautés européennes ont également allégué que la subvention "élargie", pour ce qui est des biens produits hors des États-Unis, est prohibée parce qu'il est souvent nécessaire d'utiliser des articles américains (et donc des exportations) pour respecter la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère"[271] et que "[l]a limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que prévoit le régime de remplacement des FSC subordonne la subvention de remplacement de base (et la subvention de remplacement élargie, si elle n'est pas contraire à l'article 3.1 a)), à l'utilisation de biens américains de préférence à des biens importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*".[272]

8.161 Nous rappelons que nous n'avons pas à examiner toutes les allégations juridiques dont nous sommes saisis. En fait, nous ne devons traiter que les allégations qui doivent l'être pour résoudre la question en cause dans le différend[273], à condition que nous examinions les allégations au sujet desquelles il est nécessaire d'établir une constatation pour que l'ORD puisse faire des recommandations et rendre des décisions suffisamment précises, auxquelles le Membre pourra donner suite rapidement, pour que les différends soient résolus efficacement dans l'intérêt de tous les Membres.[274]

8.162 Eu égard à notre constatation selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait de la "limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère" pour ce qui est des biens produits aux États-Unis[275], nous n'estimons pas nécessaire d'examiner également l'allégation des CE selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère pour ce qui est des biens produits aux États-Unis.

8.163 S'agissant des éléments de la Loi que les Communautés européennes ont contestés dans leur allégation au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* pour ce qui est des biens produits à l'étranger, nous croyons comprendre que les Communautés européennes allèguent, en fait, que les intrants produits aux États-Unis qui sont utilisés pour produire hors des États-Unis des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises bénéficient d'une subvention subordonnée aux résultats à

---

[270] Notre point de vue est étayé par le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, *supra*, note 231, paragraphe 10.84 et paragraphe 10.78, et par le rapport de l'Organe d'appel *Japon – Boissons alcooliques*, *supra*, note 197, pages 18 et 19.

[271] Réponse des CE à la question n° 1 du Groupe spécial, annexe F-1, paragraphes 1 à 4.

[272] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 259.

[273] Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde*, WT/DS33/AB/R, adopté le 23 mai 1997, page 22. Voir également, par exemple, le rapport de l'Organe d'appel *Canada – Automobiles*, *supra*, note 118, paragraphes 112 à 117, où l'Organe d'appel mentionne et approuve le fait que le groupe spécial ait exercé le "pouvoir d'appréciation" que comporte implicitement le principe d'économie jurisprudentielle.

[274] Rapport de l'Organe d'appel *Australie – Mesures visant les importations de saumons*, WT/DS18/AB/R, adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 223.

[275] *Supra*, paragraphe 8.158.

l'exportation. Conformément au régime actuel, dans la mesure où un fournisseur de ces intrants peut être considéré comme bénéficiant d'une "subvention", il serait en droit de bénéficier de cette subvention indépendamment de la question de savoir si les intrants ont été utilisés pour produire des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises aux États-Unis *ou* hors des États-Unis. Pour nous prononcer sur l'allégation des CE, nous serions tenus de présumer un régime différent, c'est-à-dire dans lequel un fournisseur d'intrants pourrait être considéré comme ayant droit à une "subvention" *seulement* si les intrants étaient fournis pour être utilisés *hors* des États-Unis dans la production de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises (en d'autres termes, un régime dépourvu d'une limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère pour ce qui est des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises produits *aux* États-Unis, qui fait actuellement partie intégrante de la mesure). Or, une telle mesure sensiblement transformée serait manifestement différente de celle dont nous sommes actuellement saisis et, de ce fait, nous considérons qu'il ne serait pas nécessaire ni approprié de nous prononcer à son sujet. S'agissant de l'allégation subsidiaire qu'elles ont formulée au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*, les Communautés européennes nous demandent "de n'examiner l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs non américains que si [nous sommes] d'avis que cette limitation ne subordonne pas la subvention de remplacement élargie aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a)".[276] Comme nous ne nous sommes pas prononcés sur l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a), il serait donc inapproprié que nous nous prononcions sur leur allégation *subsidiaire* au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

D. QUESTIONS RELATIVES À LA TRANSITION

8.164 Dans notre rapport concernant le différend initial, nous avons recommandé "que l'ORD demande aux États-Unis de retirer les subventions FSC sans délai"[277], et spécifié que "les subventions FSC [devaient] être retirées avec effet à compter au plus tard le 1er octobre 2000".[278] Ces éléments faisaient partie des recommandations et décisions de l'ORD découlant de l'adoption, le 20 mars 2000, du rapport initial du Groupe spécial et du rapport initial de l'Organe d'appel. Le 12 octobre 2000, l'ORD a accédé à la demande des États-Unis tendant à ce qu'il "modifie le délai établi dans le cadre de ce différend de façon qu'il arrive à expiration le 1er novembre 2000".[279]

8.165 Les Communautés européennes font valoir qu'en continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines conditions, pendant une période indéterminée), les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.[280]

8.166 De l'avis des États-Unis, la "dispense transitoire limitée" que prévoit la Loi permet aux entreprises étrangères et nationales de s'adapter et de protéger les contribuables dont les décisions étaient fondées sur le régime fiscal antérieur, et est raisonnable dans les circonstances particulières de la présente affaire. Les États-Unis soutiennent que des groupes spéciaux de l'OMC ont toléré des violations de procédure en l'absence de préjudice pour la partie plaignante, en se fondant essentiellement sur des considérations d'équité pour rendre leurs décisions. Selon eux, une période d'adaptation limitée est particulièrement appropriée étant donné que les CE ont attendu 13 ans pour contester le régime FSC et qu'ils se sont raisonnablement fondés sur la décision et le Texte de

[276] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 184.
[277] Rapport initial du Groupe spécial, *supra*, note 2, paragraphe 8.3.
[278] Rapport initial du Groupe spécial, *supra*, note 2, paragraphe 8.8.
[279] WT/DS108/11, 2 octobre 2000. Voir, *supra*, paragraphe 1.3 et WT/DSB/M/90, paragraphes 6 et 7.
[280] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphe 241.

conciliation adoptés en 1981 par le Conseil du GATT de 1947.[281] Par conséquent, les États-Unis font valoir que les règles transitoires limitées prévues par la Loi constituent une "mise en œuvre raisonnable des recommandations de l'ORD".[282]

8.167 Nous rappelons que la Loi prévoit que les "modifications qu'elle apporte s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000"[283] et qu'aucune nouvelle FSC ne peut être créée après cette date.[284] Toutefois, dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, les modifications apportées par la Loi ne s'appliquent pas à toute transaction réalisée au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales dans laquelle intervient une FSC, si cette transaction a lieu: A) avant le 1er janvier 2002; ou B) après le 31 décembre 2001, conformément à un contrat irrévocable conclu entre la FSC (ou une personne qui lui est liée) et une personne non liée, qui est entré en vigueur le 30 septembre 2000.[285]

8.168 Par conséquent, pour les FSC existant à la date du 30 septembre 2000, les subventions FSC sont maintenues pendant un an et, en ce qui concerne les FSC qui ont conclu des contrats irrévocables à long terme avec des parties non liées avant le 30 septembre 2000, la Loi ne modifie pas le traitement fiscal de ces contrats pendant une période déterminée. Nous rappelons ce qu'avait indiqué l'Organe d'appel dans l'affaire *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs, Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends* à savoir que "le fait de continuer à effectuer des versements dans le cadre d'une mesure de subvention à l'exportation dont il a été constaté qu'elle était prohibée n'est pas compatible avec l'obligation de "retirer" des subventions à l'exportation prohibées, au sens de "supprimer" ou de "reprendre"".[286]

8.169 Nous relevons également que les États-Unis ne contestent pas que des subventions FSC prohibées continuent d'être offertes après le délai fixé pour la mise en conformité dans le présent différend.[287]

8.170 À la lumière de ces considérations, nous constatons que les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC dont il a été constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation prohibées incompatibles avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et qu'ils n'ont donc pas mis en œuvre les recommandations que l'ORD a faites et les décisions qu'il a rendues en application de l'article 4.7 dudit accord.

8.171 Ayant constaté que les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC comme l'exigent les recommandations et décisions de l'ORD adoptées en application de l'article 4.7 de l'*Accord SMC*, nous n'estimons pas qu'il soit nécessaire de déterminer également si les États-Unis "ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai fixé par celui-ci et ne se sont donc pas non plus conformés à l'article 21 du *Mémorandum d'accord*"[288] du fait qu'ils ont promulgué le 15 novembre 2000 la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC. Nous appliquons en conséquence le principe d'économie jurisprudentielle en ce qui concerne cette allégation.

---

[281] *Législations fiscales*, IBDD, S28/121, 7 et 8 décembre 1981.

[282] Première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphes 223 à 229.

[283] Loi, article 5 a).

[284] Loi, article 5 b) 1).

[285] Loi, article 5 c) 1). La Loi spécifie qu'un contrat irrévocable comporte notamment une option d'achat, une option de renouvellement ou une option de remplacement prévue dans le contrat et opposable au vendeur ou au bailleur.

[286] Rapport de l'Organe d'appel au titre de l'article 21:5 *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs, Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS46/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 45.

[287] Voir la première communication écrite des États-Unis, annexe A-2, paragraphe 224.

[288] Première communication écrite des CE, annexe A-1, paragraphes 242 à 246.

IX. CONCLUSION

9.1 À la lumière des constatations énoncées plus haut dans la section VIII, nous concluons en conséquence ce qui suit:

a) la Loi est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, car elle donne lieu à l'octroi de subventions "subordonnées … aux résultats à l'exportation" au sens de cet article dudit accord du fait de la prescription exigeant "l'utilisation hors des États-Unis" et n'entre pas dans le champ de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC* parce qu'il ne s'agit pas d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère au sens de cette note dudit accord;

b) les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec l'obligation qui leur est faite à l'article 3.2 de l'*Accord SMC* de ne pas maintenir les subventions visées au paragraphe 1 de l'article 3 dudit accord;

c) la Loi, du fait de la prescription exigeant "l'utilisation hors des États-Unis", donne lieu à l'octroi de subventions à l'exportation telles qu'elles sont définies à l'article 1 e) de l'*Accord sur l'agriculture* aux fins de l'article 10:1 de l'*Accord* et les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 10:1 dudit accord en appliquant les subventions à l'exportation, pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste, d'une manière qui, à tout le moins, menace de contourner les engagements en matière de subventions à l'exportation qu'ils ont contractés au titre de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* et, en agissant d'une manière incompatible avec l'article 10:1, ils ont agi d'une manière incompatible avec leur obligation au titre de l'article 8 dudit accord;

d) la Loi est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait de la limitation concernant les articles étrangers/la main-d'œuvre étrangère, car elle soumet les produits importés à un traitement moins favorable, au sens de cette disposition, que le traitement accordé aux produits similaires d'origine américaine;

e) les États-Unis n'ont pas complètement retiré les subventions FSC dont il a été constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation incompatibles avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et n'ont donc pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD adoptées en application de l'article 4.7 dudit accord.

9.2 Étant donné que l'article 3:8 du *Mémorandum d'accord* dispose que "[d]ans les cas où il y a infraction aux obligations souscrites au titre d'un accord visé, la mesure en cause est présumée annuler ou compromettre un avantage", nous concluons que, dans la mesure où ils ont agi d'une manière incompatible avec l'*Accord SMC*, l'*Accord sur l'agriculture* et le *GATT de 1994*, les États-Unis ont annulé ou compromis les avantages qui résultent pour les Communautés européennes de ces accords.

ANNEXE A

Premières communications des parties

Table des matières		Page
Annexe A-1	Première communication écrite des Communautés européennes	A-2
Annexe A-2	Première communication écrite des États-Unis	A-57

ANNEXE A-1

PREMIÈRE COMMUNICATION ÉCRITE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(17 janvier 2001)

TABLE DES MATIÈRES

Page

1. INTRODUCTION 5

2. ÉLÉMENTS FACTUELS 5

3. ANALYSE JURIDIQUE 10

3.1 Introduction 10

3.2 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir des subventions 11

3.2.1 Les constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel concernant le régime FSC 11

3.2.2 Les modifications apportées par la Loi sur le remplacement du régime FSC 12

3.2.3 Il n'est pas pertinent et il est trompeur de présenter le régime de remplacement des FSC comme une "exclusion du revenu imposable" et non comme une exemption 13

3.2.4 Le régime de remplacement des FSC donne lieu à l'abandon de recettes normalement exigibles 15

3.2.5 Il y a deux subventions qui peuvent être distinguées 17

3.2.6 Le régime de remplacement des FSC prévoit aussi des subventions au sens de l'Accord sur l'agriculture 18

3.2.7 Conclusion 18

3.3 La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation 18

3.3.1 Introduction - Le régime de remplacement des FSC en tant que subvention à l'exportation 18

3.3.2 C'est avec le traitement fiscal des ventes sur le marché intérieur de produits d'origine nationale, et non avec celui des ventes à l'étranger de produits d'origine étrangère qu'il convient de procéder à des comparaisons 19

3.3.2.1 Introduction – L'argumentation des États-Unis 19

3.3.2.2 La référence correcte pour les biens produits aux États-Unis 20

3.3.2.3 Application du régime de remplacement des FSC 23

3.3.3 Le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention est également subordonné aux exportations, c'est-à-dire que la subvention de remplacement élargie est également prohibée 24

Page

3.3.4 L'article 3.1 a) indique expressément qu'une subvention est prohibée, que la condition de subordination aux résultats à l'exportation soit exclusive ou qu'elle figure parmi d'autres 27
3.3.5 Le choix d'être assujetti à l'impôt aux États-Unis aurait pour un producteur étranger de telles conséquences qu'on ne peut s'attendre à ce que ce choix soit fait en pratique 29
3.3.6 Conclusion 32

3.4 Les subventions de remplacement sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative 32
3.4.1 Introduction 32
3.4.2 Les subventions du régime de remplacement des FSC sont visées par le point e) 33

3.5 Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC 34
3.5.1 Introduction – Les règles des États-Unis 34
3.5.2 Article 3.1 b) de l'Accord SMC 35
3.5.3 La subvention de remplacement de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés 36
3.5.4 La subvention de remplacement élargie 38
3.5.5 Conclusion 38

3.6 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'Accord SMC 38

3.7 Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits américains similaires, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994 39
3.7.1 La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "prescription" 39
3.7.2 Les pièces et les matières nationales sont "similaires" par rapport aux produits importés 40
3.7.3 La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère "affecte" l'"utilisation" des produits en question sur le marché intérieur 41
3.7.4 Les produits importés sont soumis à un "traitement moins favorable" 43
3.7.5 Des précédents et l'Accord sur les MIC confirment que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article III:4 44
3.7.6 Conclusion 45

3.8 Les subventions de remplacement sont également incompatibles avec l'Accord sur l'agriculture 45
3.8.1 Introduction 45

Page

3.8.2 Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'Accord sur l'agriculture 46
3.8.3 À titre subsidiaire, les subventions de remplacement sont incompatibles avec les articles 3:3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture lus conjointement avec l'article 9:1 du même accord 47

3.9 Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000 48

3.10 Les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai que celui-ci a fixé 49

4. EXCEPTION PRÉLIMINAIRE: DROITS DES TIERCES PARTIES EN VERTU DES PROCÉDURES DE TRAVAIL DU GROUPE SPÉCIAL 49

5. CONCLUSION 51

ANNEXE 53
Liste des pièces 56

1. INTRODUCTION

1. La *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* (la "Loi sur le remplacement du régime FSC"), adoptée le 15 novembre 2000 en tant que Loi générale des États-Unis n° 106-519, est la mesure prise ostensiblement par les États-Unis pour se conformer aux recommandations et aux décisions de l'ORD qui ont résulté de la procédure antérieure de Groupe spécial.[1] Pour les raisons que les CE expliqueront en détail ci-après, elle n'a pas permis aux États-Unis de se mettre en conformité avec ces recommandations et décisions. Bien que la Loi sur le remplacement du régime FSC porte abrogation de ce régime, il continuera d'être à la disposition de toutes les FSC existantes jusqu'au 1er janvier 2002 et de s'appliquer à certaines de leurs transactions pendant une période indéterminée. En outre, pour les transactions auxquelles le régime FSC ne s'applique plus, cette loi offre un régime de remplacement qui accroît et élargit les subventions qui pouvaient être obtenues au titre du régime FSC sans qu'elles cessent d'être subordonnées aux résultats à l'exportation ou à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

2. La description des éléments factuels (section 2) est limitée aux renseignements essentiels. Des indications plus détaillées sur la mesure des États-Unis sont données lorsque cela est nécessaire dans le cadre de l'analyse juridique (section 3). Avant de conclure, les CE demanderont au Groupe spécial de préciser par une décision préliminaire les droits des tierces parties dans cette procédure (section 4).

2. ÉLÉMENTS FACTUELS

3. Le Groupe spécial connaît bien la genèse de ce différend du fait du travail qu'il a accompli en tant que Groupe spécial initial pour rédiger son rapport, dont le contenu a été presque intégralement confirmé par l'Organe d'appel, à l'exception de la modification apportée au raisonnement relatif à la violation de l'*Accord sur l'agriculture*. Les recommandations du Groupe spécial ont été adoptées par l'Organe de règlement des différends le 20 mars 2000.[2]

4. Les propositions initiales faites par les États-Unis pour se conformer aux recommandations de l'ORD, par exemple en réduisant le niveau des abattements fiscaux, ont été rejetées par des groupes d'entreprises américaines qui ont exercé de fortes pressions pour conserver leurs avantages. Selon *Inside US Trade* du 24 mars 2000:

> Les grandes entreprises qui risquent de perdre des milliards de dollars en avantages fiscaux au cas où le régime FSC serait modifié ont lutté très énergiquement pour rétablir les avantages de ce régime. Elles espèrent que les États-Unis consentiront à n'apporter à celui-ci que des changements de pure forme ...[3]

5. En conséquence, les États-Unis ont décidé d'essayer de se conformer aux recommandations de l'ORD en remplaçant le régime FSC par d'autres dispositions fiscales qui maintiendraient les mêmes avantages.

6. Les intentions des États-Unis ont été officiellement communiquées pour la première fois le 2 mai 2000 lorsque M. Eizenstat, Secrétaire adjoint au Trésor, est venu à Bruxelles exposer les grandes lignes d'une proposition à la Commission.

---

[1] *États-Unis – Traitement fiscal des "Sociétés de ventes à l'étranger"*. Rapports du Groupe spécial (WT/DS108/R, 8 octobre 1999) et de l'Organe d'appel (AB-1999-9, WT/DS108/AB/R, 24 février 2000) adoptés par l'ORD le 20 mars 2000.

[2] Document WT/DS108/10 du 24 mars 2000.

[3] L'extrait pertinent constitue la pièce n° 1 des CE.

7. Cette proposition initiale des États-Unis aurait comporté l'abrogation du régime FSC actuel et son remplacement par un régime fiscal à option en vertu duquel les "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" des "sociétés admissibles" seraient imposés à un taux de 12,17 pour cent ou de 24,5 pour cent. Le texte de cette proposition constitue la pièce n° 2 des CE.

8. Ce nouveau régime fiscal à option aurait été en substance très analogue au régime FSC. Le taux d'imposition de 12,17 pour cent ne se serait appliqué que si la méthode dite de la "marge de tolérance" avait été utilisée pour calculer les "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" et correspondait à l'avantage qui aurait été obtenu au titre du FSC en utilisant les règles de fixation administrative des prix (12,17 pour cent étant équivalent aux 8/23 de 35 pour cent) et le taux de 24,5 pour cent se serait appliqué dans les autres cas (24,5 pour cent représentant environ le double de 12,17 pour cent).

9. En outre, une "société admissible" aurait été définie comme une société étrangère qui

i) est dirigée hors des États-Unis et

ii) exerce pour se procurer ses "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" une activité économique hors des États-Unis.[4]

et les "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" auraient dû être tirés par une "société admissible" de la vente, de la location-vente ou de la location de produits

i) fabriqués par une "société du secteur manufacturier admissible",

ii) vendus, mis en location-vente ou loués pour être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis, et

iii) dont la valeur loyale et marchande imputable à des éléments d'origine étrangère ne dépasse pas 50 pour cent.[5]

10. Par rapport au régime FSC le principal changement apporté était que l'avantage du nouveau régime aurait également pu être obtenu pour les ventes à l'étranger de certains produits manufacturés étrangers (dont la valeur loyale et marchande imputable à des éléments d'origine étrangère ne dépassait pas 50 pour cent).

11. De l'avis des États-Unis, il aurait résulté de l'application élargie du régime à option tant aux ventes à l'étranger qui sont des exportations (ce qui implique une fabrication aux États-Unis) qu'aux ventes à l'étranger qui ne sont pas des exportations (ce qui implique une fabrication à l'étranger) que ce régime n'aurait pas été subordonné aux exportations.

12. Le 26 mai 2000, par une lettre de M. Lamy, membre de la Commission, à M. Eizenstat, les CE ont clairement indiqué que cette proposition était à leur avis inacceptable parce qu'elle ne remplissait pas les conditions de la compatibilité avec les règles de l'OMC (pièce n° 3 des CE).

13. Le 28 juillet 2000, M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis, a écrit à M. Lamy, membre de la Commission, pour lui faire part de l'adoption par la Commission des voies et moyens, le 27 juillet, du projet de loi destiné à remplacer le régime FSC. Le texte soumis au Congrès éliminait certains des éléments accessoires de la proposition du 2 mai comme la nécessité de créer une société étrangère pour canaliser les ventes, mais les États-Unis n'en persistaient pas moins à maintenir fondamentalement le même régime en en affinant la forme pour le rendre, selon eux, plus facile à

[4] Voir la page 2 de la proposition des États-Unis dans la pièce n° 1 des CE.
[5] Voir la page 2 de la proposition des États-Unis dans la pièce n° 1 des CE.

défendre au sein de l'OMC tout en assurant des avantages équivalents aux bénéficiaires du régime FSC.

14. M. Lamy a écrit le 31 août 2000 à M. Eizenstat pour lui faire part de ses préoccupations concernant le contenu du projet de loi qui, selon lui, n'éliminait pas les infractions aux règles de l'OMC que comportait le régime FSC (pièce n° 4 des CE).

15. Le projet de loi a finalement été adopté par le Congrès des États-Unis et après signature le 15 novembre 2000 est devenu la loi intitulée *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*. Le texte de cette loi est joint en tant que pièce n° 5 des CE. Une explication de ses dispositions est donnée dans le document de la Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis intitulé *Explication technique de l'amendement proposé par le Sénat à la "Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux, H.R. 4986* (JCX–111–00) du 1er novembre 2000 (pièce n° 5A des CE).

16. L'intention de maintenir l'effet du régime FSC transparaît en particulier dans la déclaration[6], figurant dans le document explicatif de la Commission mixte sur la fiscalité, selon laquelle, pendant l'"intervalle de temps" jusqu'à la publication des directives administratives concernant la mise en œuvre du nouveau régime, les contribuables pourront appliquer les principes du règlement d'application et des autres directives administratives actuellement en vigueur au titre du régime FSC.

17. Le titre de la loi est trompeur à plusieurs égards. Premièrement, elle n'abroge pas entièrement le régime FSC mais autorise son maintien pendant une période indéterminée, comme les CE l'expliqueront plus en détail dans la section 3.9 ci-après. Deuxièmement, elle ne concerne les revenus "extraterritoriaux" dans aucune des acceptions effectives de cet adjectif. Les revenus auxquels elle se rapporte peuvent être entièrement obtenus aux États-Unis. Il semble que les États-Unis utilisent le terme "extraterritoriaux" dans le sens d'"exportation" ou de "tirés de ventes destinées à la consommation étrangère". Enfin, le mot "exclusion" prête à confusion parce que la loi ne fait rien d'autre qu'exempter d'impôt un certain montant de revenus selon des modalités différentes du point de vue de la forme mais non du point de vue du fond de celles du régime FSC. C'est pourquoi les CE donneront à la loi le nom de "Loi sur le remplacement du régime FSC".

18. La nature du nouveau régime mis en place par la Loi sur le remplacement du régime FSC (que les CE appelleront "régime de remplacement des FSC" pour le distinguer de son prédécesseur) est succinctement mais bien décrite dans un rapport du Service de recherche du Congrès *The Foreign Sales Corporation Tax Benefit for Exporting and the World Trade Organization*, comme suit[7]:

> Le projet de loi H.R. 4986 commence par exempter d'impôt aux États-Unis les "revenus extraterritoriaux" et définit ensuite ces revenus et une chaîne d'autres concepts de façon à limiter l'exemption aux exportations des États-Unis par une entreprise et à un montant correspondant de revenus provenant d'opérations à l'étranger. Le maillon initial de la chaîne des définitions est celui de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises", qui sont généralement constitués par des biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis. Cela couvre d'une manière générale tout l'éventail des exportations américaines mais le projet de loi exclut expressément les mêmes articles que le régime FSC: certains biens incorporels, le pétrole et le gaz, le bois d'œuvre

[6] Pièce n° 5A des CE, page 20.

[7] Rapport du Service de recherche du Congrès sur les avantages fiscaux accordés aux sociétés de vente à l'étranger au titre de l'exportation et l'Organisation mondiale du commerce, *The Foreign Sales Corporation FSC Tax Benefit for Exporting and the WTO*, David L. Brumbaugh, spécialiste des finances publiques. Division de l'administration et des finances (mis à jour le 22 septembre 2000) – pièce n° 6 des CE.

brut, les exportations prohibées et les biens dont les quantités disponibles sont insuffisantes. À la différence du régime FSC, toutefois, les produits militaires ouvriraient apparemment droit aux mêmes avantages que les autres exportations. Et à la différence du concept parallèle de biens d'exportation dans le régime FSC, les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent être fabriqués en partie hors des États-Unis. Toutefois, 50 pour cent au plus de la valeur des biens remplissant les conditions requises peut être ajoutée hors des États-Unis.

Le maillon suivant est constitué par les "recettes brutes du commerce extérieur" que le projet de loi définit comme les revenus tirés de la vente ou de la location-vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et qui sont un concept parallèle à celui des recettes brutes du régime FSC. Comme dans ce régime, une entreprise ne serait traitée comme obtenant des recettes brutes du commerce extérieur que si elle est à l'origine de processus économiques à l'étranger. Toutefois, les conditions de direction étrangère de la FSC (voir plus haut, page 4) n'auraient pas à être remplies.

Le projet de loi définit ensuite les "revenus du commerce extérieur" comme des revenus imposables qui sont imputables aux recettes brutes du commerce extérieur. Il donne à une partie déterminée de ces revenus le nom de "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" et, conformément à cette appellation, lui accorde une exemption d'impôt. Il fixe les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises (et donc l'exclusion) à 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur, 15 pour cent des revenus du commerce extérieur ou 30 pour cent des revenus imputables aux processus économiques à l'étranger engagés conformément aux conditions fixées pour les recettes brutes du commerce extérieur. (La règle exemptant d'impôt 30 pour cent des revenus a un effet analogue à celui de la règle du régime FSC applicable aux entreprises qui déterminent leurs prix selon le principe de la libre concurrence.) Comme c'était le cas pour le régime FSC et pour la proposition dont le Congrès avait été saisi en mai, ces règles ont pour résultat arithmétique que de 15 à 30 pour cent des revenus des entreprises remplissant les conditions requises peuvent être exemptés d'impôt aux États-Unis.

19. Les principales caractéristiques du régime de remplacement des FSC sur lesquelles les CE souhaitent appeler l'attention à ce stade en le comparant avec le régime auquel il se substitue sont les suivantes[8]:

- Le régime de remplacement des FSC préserve les avantages fiscaux pouvant être obtenus en vertu du régime FSC et envisagés dans la proposition initiale de mai 2000 des États-Unis, à savoir une exemption d'impôt pour un montant se situant entre 15 et 30 pour cent des revenus à l'exportation. Les formules servant à calculer le montant exclu des revenus imposables sont, du point de vue arithmétique, équivalentes à celles du régime FSC (comme les CE l'expliqueront plus loin).

- Le régime de remplacement des FSC est toutefois plus simple et plus facile à utiliser que le régime auquel il se substitue. La condition qu'une société étrangère distincte obtienne les revenus exemptés a été éliminée et le fisc américain peut désormais maximiser les avantages fiscaux en appliquant la méthode la plus favorable pour calculer les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises.

[8] Pour une explication plus complète des différences entre le régime FSC et le régime qui le remplace, le Groupe spécial est invité à consulter les documents reproduits en annexe. Les CE décriront ci-après plus en détail les dispositions de la loi dans la mesure où cela sera nécessaire.

- Le bénéfice du régime de remplacement des FSC peut dans certains cas être obtenu pour les revenus tirés de la vente de biens par des sociétés étrangères qui choisissent d'être traitées comme des sociétés américaines.

- La limitation à 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère fixée par le régime FSC a été adaptée aux caractéristiques de la nouvelle loi de manière à englober les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère.

20. La Loi sur le remplacement du régime FSC ne répond donc aucunement aux préoccupations des CE, du Groupe spécial, de l'Organe d'appel et de l'ORD en ce qui concerne les subventions à l'exportation accordées par le système fiscal américain, qu'il s'efforce simplement de dissimuler. Il a en fait pour but, comme M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint américain l'a laissé entendre quand il a incité le Sénat des États-Unis à adopter le projet de loi, d'éviter des mesures de rétorsion immédiates et de donner aux États-Unis "une chance de faire en sorte que ce différend donne lieu à l'engagement d'une nouvelle procédure".[9]

21. Le Bureau du budget du Congrès a estimé que la Loi sur le remplacement du régime FSC accroîtrait comme cela est indiqué dans le tableau ci-après les dépenses fiscales par rapport à ce régime[10]:

Estimation des effets sur le budget de la "Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux", H.R. 4986, d'après la Commission des finances

[Exercices budgétaires 2001-2010, en millions de dollars]

Disposition	Applicable	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2001-2005	2001-2010
Revenus extra-territoriaux	Généralements	-141	-305	-340	-378	423	-466	-514	-566	-623	-687	-1 587	-4 443

Exclusion: Abrogation des dispositions relatives aux FSC 9/30/00.

Légende pour la colonne "Applicable": ts = transaction suivante.

Note: Les chiffres ayant été arrondis, les totaux peuvent être différents de la somme des montants indiqués pour chaque exercice.

Source: Commission mixte de la fiscalité.

22. Bien que déçues de constater que les États-Unis ont refusé de se conformer aux recommandations de l'ORD, les CE se sont efforcées de désamorcer ce différend en espérant que dans un environnement politique calme, il serait plus facile aux États-Unis de finir par le faire. C'est pourquoi elles ont conclu avec les États-Unis un accord de procédure qu'elles ont notifié à l'OMC[11] et qui souligne l'importance que les CE attachent au caractère multilatéral du système de règlement des différends de l'OMC.

[9] Intervention de M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis, à l'occasion de l'adoption du projet de loi par la Commission des finances du Sénat, le 19 septembre 2000. D'après *Inside US Trade*, 22 septembre 2000, page 26 (pièce n° 7 des CE).

[10] Tiré du rapport du Sénat du 20 septembre 2000. L'estimation de coût faite le 13 septembre 2000 par le Bureau du budget du Congrès (pièce n° 8 des CE) donnait des chiffres un peu plus élevés.

[11] *Mémorandum d'accord entre les Communautés européennes et les États-Unis concernant des procédures* au titre des *articles 21 et 22 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends et de l'article 4 de l'Accord SMC*, WT/DS108/12, 5 octobre 2000.

23. Le 17 novembre 2000, les CE ont engagé la procédure prévue à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends ("*Mémorandum d'accord*") en demandant aux États-Unis d'engager des consultations.[12]

24. Des consultations avec les États-Unis sur le régime de remplacement des FSC ont eu lieu le 4 décembre 2000 à Genève. Elles ont permis aux parties de mieux comprendre leurs positions respectives mais n'ont pas abouti au règlement du différend.

25. En conséquence, les CE ont demandé, en vertu de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*, que le Groupe spécial soit reconvoqué pour examiner cette question.[13] Le Groupe spécial a été établi le 20 décembre 2000.

3. ANALYSE JURIDIQUE

3.1 Introduction

26. De l'avis des CE, la Loi sur le remplacement du régime FSC n'a pas permis aux États-Unis de se mettre en conformité avec les recommandations et décisions de l'ORD et est incompatible avec les accords visés. Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions tout aussi prohibées en faveur des exportateurs des États-Unis, comme le faisait le régime FSC, et introduit d'autres subventions prohibées pour certaines sociétés de ventes à l'étranger.

27. Il y a désaccord au sujet de l'existence ou de la compatibilité avec les accords visés de mesures prises pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD, au sens de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord*. Les États-Unis ont même refusé lors des consultations d'admettre qu'il "n'existait" aucune mesure prise pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD à la date que l'ORD avait fixée pour prendre ces mesures.

28. En conséquence, le Groupe spécial a pour mandat, conformément à l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* et à la lumière de l'article 4 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires ("*Accord SMC*"), de déterminer si les États-Unis ont retiré la subvention et se sont conformés aux recommandations et décisions de l'ORD à la date d'expiration du délai fixé et si les mesures qu'ils ont prises (la Loi sur le remplacement du régime FSC et les dispositions connexes) sont compatibles avec les accords visés.

29. Les CE exposeront dans l'ordre indiqué ci-après les raisons pour lesquelles elles estiment que la Loi sur le remplacement du régime FSC est incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des accords visés et que faute d'avoir retiré les subventions dont l'incompatibilité avec l'*Accord SMC* a été constatée et d'avoir mis leur législation en conformité avec leurs obligations au titre de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture*, les États-Unis ne se sont pas conformés non plus aux recommandations et décisions de l'ORD concernant le présent différend:

- le régime de remplacement des FSC permet de renoncer à des recettes fiscales qui seraient normalement exigibles, ce qui confère un avantage aux bénéficiaires. Par conséquent, la Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit des subventions au sens de l'article premier de l'*Accord SMC* et relevant de l'*Accord sur l'agriculture*;

- le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi de subventions qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, et qui sont accordées spécifiquement au titre d'exportations, ce qui est contraire au point e) de l'Annexe 1 de l'*Accord SMC*;

[12] La demande a été distribuée dans le document WT/DS108/14 du 21 novembre 2000.
[13] WT/DS108/16, 8 décembre 2000.

- le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi de subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*;

- en conséquence, le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'*Accord SMC*;

- le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits américains similaires, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*;

- les subventions prévues par le régime de remplacement des FSC sont contraires aux articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* ou, à titre subsidiaire, aux articles 3:3 et 8 pris conjointement avec l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*;

- la Loi sur le remplacement du régime FSC contient des dispositions transitoires qui permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000;

- les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans l'affaire *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"*, WT/DS108, pour le 1er novembre 2000, ainsi que l'ORD l'avait spécifié le 12 octobre 2000.

3.2 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi de subventions

3.2.1 Les constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel concernant le régime FSC

30. Le Groupe spécial se souviendra qu'il a constaté que le régime FSC comportait une contribution financière des pouvoirs publics conférant un avantage et par conséquent donnait lieu à une subvention parce qu'il entraînait l'abandon de recettes normalement exigibles. Comme l'Organe d'appel l'a dit en confirmant la constatation du Groupe spécial[14]:

> À notre avis, l'"*abandon*" de recettes "*normalement* exigibles" signifie que les pouvoirs publics se sont procurés moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation différente, c'est-à-dire "normalement". En outre, le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes. Il doit donc y avoir un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées. Par conséquent, nous sommes d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que l'expression "normalement exigible" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. Nous pensons aussi comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison.

[14] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

31. Le seul point sur lequel le raisonnement de l'Organe d'appel relatif à l'article premier de l'*Accord SMC* diffère de celui du Groupe spécial a trait à la question de savoir si[15]:

> ... l'expression "normalement exigible" établissait un critère "en l'absence de", selon lequel la base de comparaison appropriée pour déterminer si des recettes étaient "normalement exigibles" était "la situation qui existerait en l'absence des mesures en question ...".

32. Le problème que posait ce critère, selon l'Organe d'appel, tenait au fait qu'il ne s'agissait pas des termes d'un traité et qu'il sous-entendrait que transformer une exception à la règle de l'imposition en une exclusion du revenu imposable signifierait qu'il n'y avait aucune subvention. Comme l'a dit l'Organe d'appel[16]:

> Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en concevant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées.

33. Le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont également souligné que l'*Accord sur l'OMC* ne restreignait pas le droit (et même "le pouvoir souverain") des Membres de l'OMC d'imposer ou de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes[17], tant qu'ils respectent leurs obligations dans le cadre de l'OMC. Il semble que les États-Unis essaieront de faire valoir que la Loi sur le remplacement du régime FSC ne donne pas lieu à une subvention parce que les États-Unis ont simplement exercé ce droit et ont choisi de ne pas imposer une catégorie de revenus qu'ils appellent "extraterritoriaux" (ou "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises").

3.2.2 Les modifications apportées par la Loi sur le remplacement du régime FSC

34. La Loi sur le remplacement du régime FSC supprime, sous réserve de diverses dispositions transitoires, les exemptions prévues par le régime FSC et les remplace par un régime en vertu duquel il est dit que certains "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont "exclus" du champ de l'impôt.

35. Ces revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises qui sont "exclus" du calcul de l'impôt correspondent arithmétiquement aux revenus du commerce extérieur exemptés en vertu du régime FSC. Le texte du nouvel article 941 a) du Code des impôts, qui définit ce concept, mérite d'être cité intégralement:

> 1) EN RÈGLE GÉNÉRALE, l'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne pour toute transaction le montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à celui des montants suivants qui est le plus élevé:
>
> A) 30 pour cent des revenus tirés par le contribuable d'une transaction représentée par une vente ou une location-vente effectuée à l'étranger,
>
> B) 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur tirées par le contribuable de la transaction, ou

[15] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 91, renvoyant au rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.45.

[16] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 91.

[17] Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.122 et rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

C) 15 pour cent des revenus du commerce extérieur qui sont tirés par le contribuable de la transaction.

36. Donc, le nouvel article 941 a) 1) A) prévoit une exclusion des revenus imposables égale à 30 pour cent des revenus tirés d'une vente ou d'une location-vente à l'étranger qui correspond à l'exclusion de 30 pour cent offerte au titre du régime FSC quand les règles de fixation administrative des prix ne sont pas suivies (article 923 a) 2)). Le nouvel article 941 a) 1) B) prévoit une exclusion de 1,2 pour cent des recettes brutes du commerce extérieur égale à celle qui peut être obtenue au titre du régime FSC[18] (multiplier 15/23 par 1,83 pour cent donne 1,2 pour cent). Le nouvel article 941 a) 1) C) prévoit une exclusion de 15 pour cent des revenus du commerce extérieur égale à celle qui peut être obtenue au titre du régime FSC[19] (multiplier 15/23 par 23 pour cent donne 15 pour cent).

37. La Loi sur le remplacement du régime FSC simplifie aussi l'obtention de l'avantage en éliminant la nécessité d'une filiale étrangère (la FSC), en supprimant d'autres formalités et en chargeant l'Administration fiscale des États-Unis de déterminer la formule qui maximise, en ce qui concerne chaque transaction, l'avantage pour le contribuable.

38. La première question fondamentale qui se pose est donc celle de savoir si le fait que la Loi sur le remplacement du régime FSC est formulée en termes d'*exclusion* de certains revenus de l'imposition alors que le régime FSC employait le terme "*exempté*" (ainsi que le terme "exclu") signifie qu'il n'y a plus aucune subvention (les Membres de l'OMC étant libres de choisir les catégories de revenus qu'ils imposent).

39. Les CE montreront plus loin que le régime de remplacement des FSC est tout autant une subvention que l'était (et l'est) le régime FSC. Elles expliqueront d'abord pourquoi les États-Unis jouent sur les mots lorsqu'ils allèguent que ce régime diffère du régime FSC en *excluant* des revenus de l'imposition au lieu de les *exempter*. Elles reviendront ensuite aux termes de l'article 1.1 de l'*Accord SMC* tel qu'interprété par le Groupe spécial et par l'Organe d'appel pour démontrer que les modifications de pure forme apportées à leur législation par les États-Unis n'ont rien changé au fait que des recettes normalement exigibles sont abandonnées.

3.2.3 Il n'est pas pertinent et il est trompeur de présenter le régime de remplacement des FSC comme une "exclusion du revenu imposable" et non comme une exemption

40. L'Organe d'appel a fait observer, comme les CE l'ont rappelé plus haut[20], qu'une distinction purement formelle entre une "exclusion" du revenu imposable et une exemption pourrait constituer un moyen facile mais inapproprié de contourner la prohibition par l'*Accord SMC* des subventions subordonnées aux exportations. Ne serait-ce que pour cette raison, le procédé des États-Unis est voué à l'échec. Les CE expliqueront pourquoi le changement de terme n'est pas pertinent et est trompeur.

41. En fait, les termes " exemption" et "exclusion" peuvent être employés et le sont effectivement de façon assez interchangeable. L'expression "revenus du commerce extérieur exemptés" constitue déjà la première rubrique de l'article 921 du Code des impôts, qui est la disposition de base du régime FSC, et le mot "exclusion", la deuxième. Cette disposition s'appliquait formellement comme une exclusion puisque ces revenus étaient réputés être des "revenus de source étrangère qui n'ont pas de lien effectif avec la conduite d'une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis" et par conséquent comme non imposables. En réalité, tout le monde reconnaissait, et le Groupe spécial

[18] Articles 923 a) 3) (tel que modifié par l'article 291 a) 4) du Code des impôts) et 925 a) 1) du Code des impôts.

[19] Articles 923 a) 3) (tel que modifié par l'article 291 a) 4) du Code des impôts) et 925 a) 2) du Code des impôts.

[20] Paragraphe 31.

comme l'Organe d'appel ont constaté, que le régime FSC exemptait des revenus de l'impôt. La confusion dans la terminologie n'est pas chose nouvelle et les CE vont maintenant expliquer pourquoi la véritable nature du régime de remplacement des FSC est celle d'une exemption d'impôt.

42. Le paragraphe a) du nouvel article 114 du Code des impôts inséré par la Loi sur le remplacement du régime FSC dispose:

> a) EXCLUSION. Les revenus bruts ne comprennent pas les revenus extraterritoriaux.

43. Mais le paragraphe b) de cet article ajoute immédiatement:

> b) EXCEPTION. Le paragraphe a) n'est pas applicable aux revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises selon la définition qui en est donnée dans la sous-partie E de la partie III du sous-chapitre N.

44. Il est donc immédiatement apparent que ce sont seulement les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui sont "exclus". La catégorie additionnelle des "revenus extraterritoriaux" qui a été inventée est en grande partie superflue, trompeuse et dépourvue de pertinence. Lus conjointement, les paragraphes a) et b) ne font que prévoir une exemption limitée d'impôt pour un montant de revenus qui est défini ensuite comme constituant des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises. De plus, la mention de la définition, au paragraphe a) de l'article 941, des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" montre que ce montant de revenus est défini dans les termes suivants: "montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à ...". C'est exactement équivalent à une exemption des montants dont la liste est donnée ensuite.

45. Comme nous l'avons expliqué plus haut dans la section 3.2.2, les montants exemptés sont arithmétiquement équivalents aux montants exemptés en vertu du régime FSC.

46. La première raison pour laquelle le régime de remplacement des FSC n'est pas vraiment une exclusion de revenus de l'assiette fiscale mais plutôt une nouvelle exemption d'impôt pour des revenus est donc que les "revenus exclus" sont expressément définis dans les termes suivants: "montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à" un montant défini.

47. À l'évidence, n'importe quelle exemption peut de cette manière être présentée comme une exclusion. Si un Membre de l'OMC voulait donner une prime de 1 pour cent pour la valeur des produits exportés, il pourrait simplement exclure de l'imposition "le montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à 1 pour cent de la valeur des produits exportés".

48. Le grand nombre de *conditions particulières* auxquelles le nouveau régime est soumis est une deuxième raison pour laquelle il crée une exception et non une exclusion du revenu imposable. Ces conditions feront l'objet plus loin d'une analyse plus détaillée et il suffit de faire remarquer ici que ce ne sont pas seulement des conditions liées à l'exportation (c'est-à-dire à la vente à des fins de consommation hors des États-Unis) mais qu'elles imposent par exemple que la teneur en éléments d'origine étrangère des biens remplissant les conditions requises ne dépasse pas 50 pour cent. Il y a aussi de nombreuses exceptions (par exemple, ce régime ne s'applique pas aux revenus tirés de l'exportation de bois d'œuvre ou de produits considérés comme disponibles en quantités insuffisantes).

49. Troisième raison pour laquelle on est en présence d'une exception et non d'une exclusion: une partie seulement des revenus tirés d'un fait imposable déterminé (la partie qui constitue les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) est "exclue" du champ de l'impôt. En fait, les États-Unis assujettissent bel et bien à l'impôt la majeure partie de ce qu'ils appellent des "revenus extraterritoriaux". Seule échappe à l'impôt la partie variable de ces revenus qui est appelée revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et que le contribuable choisit de faire bénéficier de l'exclusion. Il n'est donc pas possible, en tout état de cause, de parler d'une "catégorie de revenus" exclue du champ de l'impôt.

50. Les États-Unis cherchent à retourner cet argument[21] en disant que l'"imposition" de la partie des revenus extraterritoriaux qui ne constitue pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises représente l'exception à la règle générale de non-imposition des revenus extraterritoriaux et que, dès lors qu'ils sont libres d'exclure la totalité des revenus, ils peuvent certainement en exclure une partie.

51. Les CE estiment qu'ils ne font ainsi que jouer sur les mots. L'"exception", de par sa nature même, est la décision de ne pas imposer une partie de ces revenus. Le fait que la majorité des "revenus extraterritoriaux" (la partie qui ne constitue pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) est assujettie à l'impôt au taux normal montre simplement qu'il n'y a aucune règle générale qui en exclut ces revenus – ce qui renforce l'argument selon lequel la non-imposition des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises est l'exception.

52. Quatrièmement, le régime de remplacement des FSC est *facultatif*. Les entreprises peuvent choisir entre se prévaloir du régime de remplacement des FSC ou, jusqu'au 1er janvier 2002, se conformer aux dispositions fiscales normalement applicables aux États-Unis[22], ou encore, dans certains cas, pendant la période transitoire indéterminée, appliquer le régime FSC.[23]

3.2.4 Le régime de remplacement des FSC donne lieu à l'abandon de recettes normalement exigibles

53. Les CE font observer que le facteur qui détermine si le régime de remplacement des FSC donne lieu à une contribution financière et par conséquent à une subvention n'est pas l'emploi dans les dispositions législatives sur lesquelles il est fondé du mot "exclure", du mot "exempter" ou d'aucun de ces deux mots, mais l'abandon ou non de recettes publiques normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.

54. Le Groupe spécial[24] et l'Organe d'appel[25] ont dit clairement qu'il faut donc comparer les recettes effectivement obtenues par suite de l'application de la mesure en question et celles obtenues dans une situation "de référence" qui existerait normalement en vertu de la législation du Membre en question.

55. La Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit que les revenus sont partiellement "exclus" du champ de l'impôt si toutes les conditions énoncées par le régime de remplacement des FSC sont remplies, c'est-à-dire qu'en particulier:

---

[21] [Dans le rapport du 12 septembre 2000 de la Commission sur les voies et moyens de la Chambre des représentants (page 10).]

[22] Voir l'article 942 a) 3) du Code des impôts.

[23] Voir l'article 5 de la Loi sur le remplacement du régime FSC et l'explication donnée plus loin dans la section 3.9.

[24] Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.42 et 7.43.

[25] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

- les revenus doivent provenir de la vente d'un "bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et doit par conséquent:
  - être détenu pour utilisation finale hors des États-Unis[26]; et
  - avoir une teneur en éléments d'origine étrangère qui ne dépasse pas 50 pour cent de la valeur loyale et marchande[27];
- les revenus doivent être des "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" (en particulier, le bien ne doit pas être vendu pour consommation finale aux États-Unis)[28];
- les choix doivent avoir été faits ou ne pas avoir été faits comme cela est prescrit[29];
- aucune des diverses exclusions du bénéfice du régime de remplacement des FSC ne doit s'appliquer, telles que celles:
  - pour les coopératives agricoles ou horticoles[30];
  - pour les membres de groupes d'entreprises, y compris les DISC[31];
  - pour les FSC[32];
  - pour les catégories de sociétés étrangères désignées par le Secrétaire[33];
  - pour les exclusions de revenus par le Secrétaire, du fait de la participation de contribuables à un "boycott international" ou à des pratiques de corruption.[34]

56. Si ces conditions sont remplies, les revenus sont "exclus" du champ de l'impôt. Si elles ne le sont pas, il n'est pas exclu (ou autrement dit il est inclus) et est assujetti à l'impôt. Par conséquent, si les conditions sont remplies, les recettes fiscales qui seraient normalement exigibles au titre de ces revenus ne sont pas perçues – ou autrement dit sont abandonnées.

57. Donc, l'"exclusion" du revenu imposable résultant de l'application du régime de remplacement des FSC ne saurait absolument pas être assimilée à la non-imposition des catégories ou des classes de revenus qui ne sont pas assujetties à l'impôt. La Loi sur le remplacement du régime FSC ne définit pas *qualitativement une classe ou une catégorie de revenus* qui est exclue de l'assiette fiscale - elle pose des *conditions* pour la non-imposition partielle de revenus qui, normalement, seraient pleinement imposés. Les revenus sont de la même nature que les conditions soient remplies ou non. Une partie des revenus tirés d'un seul fait imposable est imposée tandis que l'autre partie ne l'est pas.

58. Il est vrai que les Membres de l'OMC sont libres de ne pas imposer une *catégorie générale* de revenus et que les revenus de source étrangère peuvent constituer une catégorie générale de ce type.

---

[26] Article 943 a) 1) B) du Code des impôts.
[27] Article 943 a) 1) C) du Code des impôts.
[28] Article 941 a) du Code des impôts.
[29] Par exemple dans les articles 942 a) 3), 943 e).
[30] Article 943 g) du Code des impôts.
[31] Article 943 h) du Code des impôts.
[32] Article 5 c) de la Loi sur le remplacement du régime FSC.
[33] Article 943 e) 4) C) du Code des impôts.
[34] Article 941 a) 5) du Code des impôts.

59. Toutefois, les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas des revenus de source étrangère. Comme nous l'avons indiqué plus haut dans la section 2, ils peuvent être entièrement obtenus aux États-Unis et la seule caractéristique "extraterritoriale" est qu'il s'agit de recettes provenant de ventes destinées à une consommation finale hors des États-Unis. Bien que le nouvel article 942 b) du Code des impôts définisse plusieurs conditions concernant les processus économiques qui se déroulent à l'étranger, le montant des revenus exemptés n'est lié ni à la valeur de ces processus, ni à la mesure dans laquelle ils se déroulent hors des États-Unis.

60. Les "revenus extraterritoriaux" (et encore moins, les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises) ne constituent pas une catégorie générale de revenus qu'un Membre de l'OMC peut choisir de ne pas imposer conformément à l'*Accord SMC*. Ils ne représentent qu'un procédé artificiel destiné à reproduire les avantages du régime FSC sous le prétexte d'une exclusion générale.

61. Comme nous l'avons expliqué plus haut, ce qui est exclu du champ de l'impôt, c'est une certaine *quantité* de revenus – "le montant des revenus bruts qui, s'il est exclu, entraînera une réduction des revenus imposables tirés de cette transaction par le contribuable égale à" un montant fixé à l'avance.[35]

3.2.5 Il y a deux subventions qui peuvent être distinguées

62. Ce qu'il y a de nouveau dans le régime de remplacement des FSC, c'est qu'il s'applique aussi aux transactions portant sur certains biens produits à l'étranger (à condition que leur teneur en éléments d'origine étrangère ne dépasse pas 50 pour cent).

63. Les conditions applicables à chacune de ces deux subventions ne sont pas les mêmes ainsi, comme les CE le montreront, que l'analyse du point de vue de l'*Accord SMC*. La principale différence formelle réside dans le fait que la disposition instituant la subvention relative aux transactions portant sur certains biens produits à l'étranger ne s'applique que si la société productrice a accepté d'être assujettie à l'impôt aux États-Unis comme une société nationale. En outre, il y a beaucoup d'autres différences de traitement découlant du fait qu'un traitement *formellement* identique est appliqué à des situations différentes, notamment la production hors des États-Unis ou aux États-Unis et par un ressortissant étranger ou par un ressortissant des États-Unis.

64. Les CE désigneront afin de les distinguer la subvention accordée au titre de l'exportation de biens produits aux États-Unis par l'expression "subvention de remplacement de base" et celle accordée aux transactions portant sur des biens produits à l'étranger par l'expression "subvention de remplacement élargie". Lorsqu'il n'est pas nécessaire de distinguer les deux cas, les CE emploieront l'expression générale "subvention de remplacement" ou "subventions de remplacement".

65. Le fait que des subventions versées à des étrangers peuvent aussi relever de l'*Accord SMC* a déjà été admis dans l'affaire *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*[36] où les subventions étaient versées à des compagnies aériennes non brésiliennes achetant des aéronefs brésiliens.

66. La possibilité d'obtenir le bénéfice du régime de remplacement des FSC pour des transactions portant sur des biens produits à l'étranger donne lieu à un abandon de recettes et confère un avantage de la même façon que l'application de ce régime à l'exportation de biens produits aux États-Unis. On

[35] Voir la définition de revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises à l'article 941 a) du Code des impôts.

[36] *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*, rapport du Groupe spécial, WT/DS46/R, 14 avril 1999, et *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs*, rapport de l'Organe d'appel, AB-1999-1, WT/DS46/AB/R, 2 août 1999.

peut même faire valoir que les choses sont encore plus claires puisque les biens produits à l'étranger ne seront des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises que lorsque le producteur étranger aura fait expressément les choix d'être traité comme une société nationale américaine et de bénéficier du régime, alors que celui-ci est censé s'appliquer automatiquement dans le cas des exportations de biens produits aux États-Unis (sauf si le contribuable choisit d'exclure des recettes au titre de l'article 943 a) 3)). Il ne sera évidemment pas question de recourir au régime de remplacement des FSC dans le cas de biens produits à l'étranger à moins que cela ne donne lieu à une économie d'impôt en vertu de la législation des États-Unis.

3.2.6 Le régime de remplacement des FSC prévoit aussi des subventions au sens de l'Accord sur l'agriculture

67. Lors des procédures antérieures, le Groupe spécial a constaté qu'une mesure relevant de la définition d'une subvention en vertu de l'*Accord SMC* serait aussi une subvention aux fins de l'*Accord sur l'agriculture* lorsqu'elle est appliquée à des produits agricoles sauf si des dispositions de l'*Accord sur l'agriculture* amènent à une autre conclusion.[37] L'Organe d'appel n'a vu aucune raison de ne pas souscrire à cette constatation. Rien dans la Loi sur le remplacement du régime FSC ne donne à entendre qu'une autre conclusion s'impose en ce qui concerne le régime de remplacement des FSC.

3.2.7 Conclusion

68. Les CE concluent donc que le régime de remplacement des FSC créé par la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à des subventions au sens de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture*.

3.3 La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation

3.3.1 Introduction - Le régime de remplacement des FSC en tant que subvention à l'exportation

69. Les États-Unis ont indiqué que leur défense du régime de remplacement des FSC sera axée sur leur thèse selon laquelle ils ont éliminé la subordination aux exportations en offrant aussi le bénéfice du régime de remplacement des FSC pour les transactions portant sur des biens produits hors des États-Unis (à condition que leur teneur en éléments d'origine étrangère ne dépasse pas 50 pour cent).

70. C'est en fait une allégation assez extraordinaire. Dire qu'une mesure cessera d'être une subvention à l'exportation si l'on y ajoute un élément supplémentaire de promotion des exportations défie le bon sens!

71. Les États-Unis ont remplacé la condition de l'exportation par la condition que les produits ne soient pas vendus "pour utilisation finale aux États-Unis".[38] En ce qui concerne les produits américains, ce n'est évidemment rien de plus qu'une autre manière de dire qu'ils doivent être exportés (et d'ailleurs des termes analogues ont déjà été examinés par le Groupe spécial parce qu'ils sont utilisés dans le régime FSC[39]). Ce qui sauve le régime de remplacement des FSC, selon les États-Unis, c'est que sa portée est plus large et qu'il régit aussi le cas (probablement très rare) de producteurs étrangers qui sont assujettis à l'impôt aux États-Unis comme des sociétés nationales mais qui produisent à l'étranger et dont les produits sont vendus à l'étranger. Si la prohibition des subventions à l'exportation dans l'*Accord SMC* cesse de s'appliquer pour une telle raison, c'est une disposition vraiment très mal conçue.

[37] Rapport du Groupe spécial, paragraphes 7.149 à 7.151.
[38] Article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts.
[39] Article 927 a) 1) B) du Code des impôts.

72. Les CE développeront en détail dans les sections 3.3.2 à 3.3.5 ci-après plusieurs arguments juridiques montrant pourquoi les États-Unis ont tort. Premièrement, et c'est le point le plus fondamental, la base de comparaison à retenir pour examiner si une subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation est le traitement accordé non pas aux ventes de biens produits à l'étranger, mais aux ventes sur le marché intérieur. Deuxièmement, le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention est aussi subordonné aux exportations, c'est-à-dire que la subvention de remplacement élargie est également prohibée. Troisièmement, l'article 3.1 a) dispose expressément qu'une subvention est prohibée dès lors qu'elle est subordonnée, *soit exclusivement soit parmi plusieurs autres* conditions, aux résultats à l'exportation. Quatrièmement, les conséquences du choix de la part d'un producteur étranger d'être assujetti à l'impôt aux États-Unis sont telles que l'on ne saurait s'attendre à ce que ce choix soit fait en pratique.

73. Les CE feront également valoir plus loin dans la section 3.4 que le régime de remplacement des FSC est aussi une subvention prohibée à l'exportation parce qu'elle est accordée spécifiquement au titre des exportations.

3.3.2 C'est avec le traitement fiscal des ventes sur le marché intérieur de produits d'origine nationale, et non avec celui des ventes à l'étranger de produits d'origine étrangère qu'il convient de procéder à des comparaisons

3.3.2.1 Introduction – L'argumentation des États-Unis

74. L'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* prohibe:

> les subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I. (notes de bas de page omises)

75. Comme nous l'avons indiqué plus haut, les États-Unis semblent faire valoir que puisqu'il est possible d'obtenir la subvention de remplacement sans exporter, elle n'est pas subordonnée aux exportations.

76. La subvention étant en fait l'exemption (ou l'exclusion) de certains revenus de l'imposition, les États-Unis pourraient même soutenir que puisqu'il est possible de se procurer des revenus exemptés d'impôt sans exporter, exempter (ou exclure) de l'imposition n'est pas une subvention à l'exportation.

77. Il y a aux États-Unis plusieurs catégories de revenus qui ne sont pas assujetties à l'impôt. La Loi sur le remplacement du régime FSC est mise en application par l'insertion dans le Code des impôts d'un nouvel article 114 qui considère certains revenus comme exclus des "revenus bruts" aux fins de la fiscalité aux États-Unis. De nombreuses autres dispositions ont exactement le même effet. Comme l'exclusion des revenus bruts qui est le point à partir duquel est construit le régime de remplacement des FSC, elles figurent dans le sous-titre A, chapitre 1, sous-chapitre B, partie III du Code des impôts et ont trait à certains revenus locatifs, à certains intérêts perçus sur des obligations d'État et à des indemnisations en cas de maladie.[40]

78. Il est immédiatement apparent que le simple fait que des revenus exemptés d'impôt – ou même des revenus qualifiés d'"extraterritoriaux" – peuvent être obtenus sans exporter ne saurait suffire à empêcher qu'il y ait une subvention à l'exportation si l'obtention de ces revenus peut être subordonnée aux résultats à l'exportation. Autrement, il aurait suffi d'inclure dans l'exemption toute autre catégorie de revenus qui est déjà exemptée ou qu'il est jugé souhaitable d'exempter d'impôt.

[40] Certaines de ces dispositions sont énumérées dans la pièce n° 9 des CE.

79. Pour déterminer si une exemption est subordonnée aux exportations ou accordée spécifiquement au titre de celle-ci, il faut la comparer à une référence pertinente.

80. Les États-Unis semblent faire valoir qu'il est possible de considérer que la référence pertinente pour le traitement fiscal des ventes hors des États-Unis de biens produits dans ce pays est le traitement fiscal des biens produits à l'étranger qui sont vendus hors des États-Unis, et font valoir ensuite que l'exemption d'impôt des revenus provenant de ces ventes de biens produits aux États-Unis n'est pas subordonnée aux exportations parce que les biens produits à l'étranger bénéficient du même traitement.

81. L'argument n'est pas valable parce que la référence utilisée n'est pas la bonne. Pour les raisons qui seront examinées dans la section suivante, la référence correcte pour les biens produits aux États-Unis est le traitement accordé aux ventes sur le marché intérieur.

3.3.2.2 La référence correcte pour les biens produits aux États-Unis

82. Les CE font observer que la référence correcte doit être déterminée en examinant les termes de l'article 3.1 a) dans leur contexte.

Subordonnées

83. C'est le terme "subordonnées" qui a jusqu'à présent le plus retenu l'attention dans la plupart des affaires concernant des subventions à l'exportation. L'Organe d'appel a expliqué, pour la première fois dans *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada – Aéronefs*"), que c'est le mot-clé de l'article 3.1 a). Il a déclaré que[41]:

> ... la connotation ordinaire du terme "subordonné" est "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre". Cette interprétation courante du terme "subordonné" est corroborée par le texte de l'article 3.1 a), qui établit un lien explicite entre la "subordination" et la "conditionnalité" en indiquant que la subordination aux exportations peut être une *condition* exclusive ou une *condition* "parmi plusieurs autres".

84. L'Organe d'appel a aussi indiqué clairement que "le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" est le même pour la subordination *de jure* et *de facto*"[42] et que ce sont seulement les éléments de preuve qui diffèrent.[43] Dans *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada – Automobiles*")[44], il a précisé que:

> Une subvention est subordonnée "en droit" aux résultats à l'exportation lorsque l'existence de cette condition peut être démontrée en s'appuyant sur les termes mêmes de la loi, du règlement ou de l'autre instrument juridique pertinent qui constitue la mesure. Le cas le plus simple - et donc peut-être rare de ce fait - est celui où l'obligation d'exporter est énoncée expressément en toutes lettres dans le texte de la loi, du règlement ou d'un autre instrument juridique. Toutefois, nous estimons qu'on peut également dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention

[41] *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*, rapport de l'Organe d'appel, AB-1999-2, WT/DS70/AB/R, 2 août 1999, paragraphe 166.
[42] *Ibid.*, paragraphe 167.
[43] *Ibid.*
[44] Dans *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, rapport de l'Organe d'appel, AB-2000-2, WT/DS139/AB/R-WT/DS142/AB/R, 31 mai 2000, paragraphe 100.

> soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure.

Exportation

85. En dépit de son importance fondamentale, le terme "exportation" n'est pas défini dans l'*Accord SMC*. Il l'est par un dictionnaire comme suit:

> Un article qui est exporté[45]

et le verbe "exporter" est défini comme suit:

> Envoyer (en particulier des biens) dans un autre pays.[46]

86. Comme d'habitude, cette définition donnée par un dictionnaire n'est pas d'un grand secours. Mais d'autres indications sont fournies par le contexte dans lequel ce mot est employé, c'est-à-dire le reste de l'*Accord SMC* et, d'ailleurs, le reste de l'*Accord sur l'OMC*.

87. L'importance du contexte est également manifeste pour peu que l'on songe que si le terme "exportation" était interprété littéralement comme désignant toute exportation dans l'abstrait, indépendamment de son contexte, toute réduction autonome par un pays des droits d'importation relatifs à un produit constituerait une subvention à l'exportation prohibée puisqu'il y aurait un abandon de recettes et un avantage conféré et que le montant dépendrait, littéralement, des résultats à l'exportation (des exportateurs d'autres pays). On peut présumer que telle n'était pas l'intention des Membres de l'OMC lorsqu'ils ont conclu l'*Accord SMC*. Il est nécessaire, par conséquent, d'examiner le sens du terme dans son contexte.

88. Le contexte immédiat est bien entendu la Liste exemplative, qui est expressément donnée à titre d'exemple, c'est-à-dire pour éclairer le sens de l'article 3.1 a). À de nombreux endroits de cette liste, il est clairement indiqué que le terme "exportation" se rapporte aux produits *destinés au marché* d'un autre pays, ou *à la consommation dans* cet autre pays. Ainsi, les points d), f), g) et h) prescrivent tous une comparaison des conditions applicables aux exportations avec celles applicables aux produits destinés à la consommation intérieure. Le point l) inclut dans la Liste exemplative les subventions à l'exportation définies à l'article XVI du *GATT de 1994*, dont le paragraphe 4 décrit les subventions à l'exportation comme donnant naissance à deux prix différents suivant le marché.[47]

---

[45] *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).
[46] *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).
[47] L'article XVI:4 du *GATT de 1994* dispose ce qui suit:

> En outre, à compter du 1er janvier 1958 ou le plus tôt possible après cette date, les parties contractantes cesseront d'accorder directement ou indirectement toute subvention, de quelque nature qu'elle soit, à l'exportation de tout produit autre qu'un produit primaire, qui aurait pour résultat de ramener le prix de vente à l'exportation de ce produit au-dessous du prix comparable demandé aux acheteurs du marché intérieur pour le produit similaire. Jusqu'au 31 décembre 1957, aucune partie contractante n'étendra le champ d'application de telles subventions au-delà de ce qu'il était au 1er janvier 1955, en instituant de nouvelles subventions ou en étendant les subventions existantes.*

89. Si on examine le reste de l'*Accord SMC*, on peut constater que le mot "exporté" apparaît pour la première fois dans sa note de bas de page 1, qui distingue le "produit exporté" et "le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure".[48]

90. Le fait que l'expression "produits exportés" désigne les produits *destinés* aux marchés d'autres pays (autrement dit, à la consommation dans d'autres pays) est aussi clairement énoncé dans le *GATT de 1994*. Ainsi, l'article premier du *GATT de 1994* associe les notions d'importation/exportation et d'importations/exportations au membre de phrase "produit originaire ou à destination de tout autre pays"[49] et des termes analogues figurent ailleurs dans le *GATT de 1994*. L'article V du *GATT de 1994*, qui ne mentionne pas les exportations mais définit la notion distincte de "transit", montre bien que l'emploi de l'expression "à destination de" en ce qui concerne les exportations n'est pas fortuit.[50]

91. Donc, les CE font observer que le terme "exportation" figurant à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* désigne la vente de:

- produits;
- originaires du pays accordant la subvention;
- à destination du marché d'un autre pays, c'est-à-dire destinés à la consommation finale dans cet autre pays.

92. Les CE considèrent que cet examen du terme "exportation" tel qu'il est employé à l'article 3.1 a) démontre que les dispositions en question se placent du point de vue de produits situés dans le pays accordant la subvention et que, par conséquent, c'est au traitement accordé aux transactions intérieures qu'il faut comparer celui accordé aux transactions à l'exportation.

Résultats

93. L'emploi du terme "résultats" montre aussi de façon claire que le point de vue de l'article 3.1 a) est celui de producteurs se trouvant sur le territoire du pays qui accorde la subvention.

94. La principale définition donnée par un dictionnaire du terme anglais "performance" (traduit dans l'article 3.1 a) de *l'Accord SMC* par "résultats", tel qu'il est employé dans ce contexte est:

---

[48] Le texte intégral de la note de bas de page 1 est:

Conformément aux dispositions de l'article XVI du *GATT de 1994* (note relative à l'article XVI) et aux dispositions des Annexes I à III du présent accord, l'exonération, en faveur d'un produit exporté, des droits ou taxes qui frappent le produit similaire lorsque celui-ci est destiné à la consommation intérieure, ou la remise de ces droits ou taxes à concurrence des montants dus ou versés, ne seront pas considérés comme une subvention.

[49] Le texte intégral de l'article I:1 du *GATT de 1994* se lit comme suit:

Tous avantages, faveurs, privilèges ou immunités accordés par une partie contractante à un produit originaire ou à destination de tout autre pays seront, immédiatement et sans condition, étendus à tout produit similaire originaire ou à destination du territoire de toutes les autres parties contractantes. Cette disposition concerne les droits de douane et les impositions de toute nature perçus à l'importation ou à l'exportation ou à l'occasion de l'importation ou de l'exportation, ainsi que ceux qui frappent les transferts internationaux de fonds effectués en règlement des importations ou des exportations, le mode de perception de ces droits et impositions, l'ensemble de la réglementation et des formalités afférentes aux importations ou aux exportations ainsi que toutes les questions qui font l'objet des paragraphes 2 et 4 de l'article III.*

[50] L'article V:1 dispose que:

Les marchandises (y compris les bagages) ainsi que les navires et autres moyens de transport seront considérés comme étant en transit à travers le territoire d'une partie contractante, lorsque le passage à travers ce territoire, qu'il s'effectue ou non avec transbordement, entreposage, rupture de charge ou changement dans le mode de transport, ne constituera qu'une fraction de voyage complet commençant et se terminant au-delà des frontières de la partie contractante sur le territoire de laquelle il a lieu. Dans le présent article, un trafic de cette nature est appelé "trafic en transit".

> la conduite ou la réalisation d'une action, d'une opération ou d'un processus engagé ou ordonné; l'accomplissement de tout travail ou action; la qualité de ce travail ou de cette action, en particulier telle qu'elle peut être observée dans des conditions déterminées.[51]

95. Employé avec le terme "exportation", ce mot implique que le lien ou la dépendance n'est pas nécessaire pour chacune des transactions mais que les exportations en général (c'est-à-dire le *processus* d'exportation) devraient être déterminées par la possibilité d'obtenir la subvention. Donc, un engagement à exporter 50 pour cent de la production d'un établissement subventionné constituerait une subordination aux résultats à l'exportation, même s'il n'est pas prescrit que tout bien produit par cet établissement doit être exporté.

Conclusion

96. Par conséquent, les CE considèrent qu'elles n'ont pas à démontrer que *toutes* les subventions accordées en vertu du régime de remplacement des FSC dépendent des exportations. Il suffit que certains des bénéficiaires se voient conférer cet avantage en exportant hors des États-Unis au lieu de vendre sur le marché intérieur. S'il y a des situations où l'exportation est obligatoire pour obtenir la subvention, celle-ci dépend alors des exportations ou leur est subordonnée et est donc nécessairement une subvention à l'exportation.

97. Donc, la notion de subordination n'existe pas dans l'abstrait mais doit être interprétée en fonction de la situation effective du bénéficiaire et comparée au moyen de remplacement pertinent (dans le cas de la subordination aux exportations, la vente destinée à la consommation à l'étranger au lieu de la vente destinée à la consommation intérieure). Les producteurs (ou plus exactement les propriétaires) de biens américains, en particulier, n'ont pas d'autre choix que d'exporter pour obtenir la subvention en ce qui concerne ces biens.

98. Il est vrai que lorsqu'une subvention est offerte, par exemple, à tous les producteurs de chaussures, certains d'entre eux peuvent en fait être admis à en bénéficier en produisant des chaussures qu'ils exportent sans que cela subordonne la subvention aux exportations. Chaque producteur est libre de vendre sur le marché intérieur ou d'exporter et cela n'a aucune répercussion sur le droit à la subvention. Mais il n'en va pas de même dans le cas du régime de remplacement des FSC. Les propriétaires de biens américains destinés à la vente aux États-Unis n'ont pas le choix du mode d'obtention de la subvention. Ils ne peuvent pas, contrairement aux fabricants de chaussures de l'exemple qui vient d'être donné, remplir les conditions en vendant sur le marché intérieur. Ils doivent exporter. Ils obtiennent donc la subvention en remplissant une fonction, l'exportation, de préférence à une autre, la vente sur le marché intérieur.

3.3.2.3 Application du régime de remplacement des FSC

99. La Loi sur le remplacement du régime FSC évite toute mention du terme "exportation". Elle emploie d'autres mots pour arriver au même résultat. (Comme l'a fait remarquer l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, il n'est pas rare que le mot "exportation" soit évité pour des subventions à l'exportation.[52]) Le bénéfice du régime de remplacement des FSC ne peut être obtenu que pour les ventes de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Une partie de la définition de ce concept le limite aux produits destinés à être utilisés ou consommés hors des États-Unis. L'article 943 a) 1) B) du Code des impôts dispose qu'ils doivent être:

---

[51] *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).

[52] Voir plus haut dans la section 3.3.2.2 consacrée à l'analyse du terme "subordonnées" la citation de l'Organe d'appel.

> détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis.

100. En outre, la vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises pour utilisation finale aux États-Unis rendra impossibles des recettes brutes du commerce extérieur. L'article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts dispose que

> L'expression "recettes brutes du commerce extérieur" n'englobe pas les recettes tirées d'une transaction par un contribuable si les biens ou les services de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont vendus "pour utilisation finale aux États-Unis".

101. Le membre de phrase "pour utilisation finale aux États-Unis" ne constitue manifestement pour des produits américains qu'une autre manière de dire "non exportés". Donc, la distinction essentielle en fonction de laquelle la subvention de remplacement des FSC peut être obtenue ou non est l'exportation ou la non-exportation de ces biens. Une vente de produits pour utilisation finale hors des États-Unis (autrement dit une exportation) a pour conséquence que la subvention de remplacement peut être obtenue; une vente de produits pour utilisation finale aux États-Unis ne donne pas droit au même avantage. Les CE font observer que cela subordonne la possibilité d'obtenir la subvention aux résultats à l'exportation.

102. Il est vrai que d'autres opérations - par exemple la fourniture de services hors des États-Unis - peuvent avoir la même conséquence (la subvention de remplacement peut être obtenue). Cela ne retire rien au fait que cette subvention ne peut être obtenue pour des produits américains que s'ils sont exportés, et non s'ils sont vendus sur le marché américain. Cela n'empêche pas de conclure que ce sont les résultats à l'exportation qui sont ainsi récompensés.

103. Il est également vrai que la production et la vente de certains produits hors des États-Unis (aussi improbables soient-elles, comme on le verra plus loin) peuvent avoir la même conséquence. Là encore, ce n'est pas la base de comparaison pertinente. L'article 3.1 a) porte sur la subordination aux exportations pour les produits du pays accordant la subvention (en l'espèce les États-Unis) et prohibe la subordination de la possibilité de l'obtenir aux résultats à l'exportation et, par conséquent, à la question de savoir si les produits sont exportés ou non.

3.3.3 Le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention est également subordonné aux exportations, c'est-à-dire que la subvention de remplacement élargie est également prohibée

104. L'échec de la tentative faite par les États-Unis pour éliminer la subordination aux exportations du régime de remplacement des FSC tient aussi à ce que le prétendu moyen de remplacement permettant d'obtenir la subvention (les CE expliqueront plus loin dans la section [3.3.5] qu'il ne sera probablement pas utilisé) entraîne aussi une subordination aux exportations. En d'autres termes, la subvention de remplacement élargie est également prohibée.

105. Si les deux éléments de la subvention de remplacement sont subordonnés aux résultats à l'exportation, il en va de même du tout, quelle que soit l'interprétation de l'article 3.1 a) qui est retenue.

106. La subordination aux exportations de la subvention de remplacement élargie découle de la condition que les biens produits à l'étranger soient vendus hors des États-Unis venant s'ajouter au fait qu'ils ne peuvent constituer des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et donc bénéficier du régime de remplacement des FSC si leur teneur en éléments d'origine étrangère dépasse 50 pour cent.

107. Comme nous l'avons déjà dit plus haut, la subvention de remplacement ne peut être obtenue que pour la vente de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Selon l'article 943 a) 1) du Code des impôts:

> L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" s'applique aux biens
>
> A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis
>
> B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et
>
> C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables
>
> i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
>
> ii) aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A)
>
> hors des États-Unis.[53]

108. Dans de nombreux cas, la condition que 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande soient imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis et aux frais directs afférents à la main-d'œuvre signifiera que les intrants devront être exportés des États-Unis, comme les CE vont maintenant le démontrer.

109. Les termes "articles" et "imputables" ne sont pas définis dans la législation. Les États-Unis les clarifieront peut-être au cours de la présente procédure de groupe spécial et il se peut que les CE soient alors à même d'affiner leur argumentation sur ce point.

110. Toutefois, il suffit aux fins actuelles de noter que la valeur loyale et marchande d'un produit (VLM) peut être considérée comme constituée par la somme des éléments suivants:

- les coûts "imputables à des articles" (ci-après "articles") (A), que l'on peut subdiviser en:
  - articles d'origine américaine; (A1) et
  - articles d'origine étrangère (A2);
- les coûts de main-d'œuvre directs (B);
- le coût des autres intrants (qui peuvent englober l'énergie, les redevances au titre de l'utilisation de la propriété intellectuelle, les frais généraux, etc.) (C);
- les bénéfices (D).

111. Si l'on considère que tous les coûts entrent dans ces catégories (les coûts résiduels étant, le cas échéant, inclus dans (C)), A1+A2+B+C+D doivent être égaux aux prix de vente (PV). Normalement, PV sera égal à VLM.

[53] Pas de guillemets dans l'original.

112. A2 + B ne pouvant pas dépasser 50 pour cent de P (ou autrement dit A2 + B devant être = ou < PV/2), il en découle mathématiquement que

> A1+C+D doivent représenter au moins 50 pour cent de PV (ou autrement dit A1+C+D doivent être = ou > PV/2, ce qui peut s'exprimer comme suit: A1 = ou > PV/2-C-D). Cela signifie que A1 sera positif toutes les fois que PV/2 sera > C+D.

En d'autres termes, il faut que des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût des autres intrants (qui ne sont pas des articles ni des coûts de main-d'œuvre directs) (C) et les bénéfices (D) sont inférieurs à 50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement leur valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis).

113. Cette condition (et donc la nécessité qu'il y ait des exportations d'articles américains) ne sera pas toujours remplie mais le sera souvent. Qu'elle soit remplie ou non dépendra de la nature du processus de production. Il y a une série de facteurs qui rendent cette condition plus difficile à remplir et d'autres qui la rendent plus facile à remplir. Les facteurs qui rendront la condition plus difficile à remplir sont notamment les suivants:

- un coût élevé des articles utilisés pour la production;
- une main-d'œuvre étrangère nombreuse et, par conséquent, des coûts directs élevés de production à ce titre;
- un élément de propriété intellectuelle peu important;
- de faibles bénéfices.

114. Inversement, les facteurs qui rendront la condition plus facile à remplir sont notamment les suivants:

- un faible coût des articles utilisés dans la production;
- une main-d'œuvre étrangère peu nombreuse et, par conséquent, de faibles coûts directs de production à ce titre;
- un élément important de propriété intellectuelle;
- une marge bénéficiaire élevée.

115. Le point sur lequel les CE veulent attirer l'attention, c'est que l'importance de ces facteurs varie suivant les secteurs et les entreprises et qu'il y aura inévitablement des entreprises qui devront utiliser des produits des États-Unis. Cela, de l'avis des CE, suffit à établir la subordination.

116. Pour étayer cet argument par des exemples, l'annexe à la présente communication énumère une série de cas où il sera nécessaire, dans la pratique, d'utiliser des articles des États-Unis. Le lecteur verra ainsi qu'il arrive que le coût des "articles" utilisés pour la production des produits finis dépasse 50 pour cent de la valeur de ce produit. Dans tous ces cas, quelques articles des États-Unis devront être utilisés pour produire des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". En fait, l'annexe reste en deçà de la réalité puisqu'elle ne tient pas compte des frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre étrangère qui entrent dans la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, rendant ainsi les producteurs encore moins à même de remplir la condition sans utiliser des articles des États-Unis. En d'autres termes, à tout accroissement en pourcentage des frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère correspond un accroissement parallèle en pourcentage de la valeur des articles des États-Unis qu'il faut utiliser.

117. Même dans les cas où cette limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère pourrait ne pas être dépassée sans qu'il soit nécessaire de recourir à des intrants américains, un producteur étranger souhaitant que ses produits bénéficient du régime de remplacement des FSC sera encore

incité à acheter des produits américains pour se conformer plus facilement à la prescription et être ainsi certain d'obtenir l'avantage.

118. La teneur en éléments d'origine étrangère est exprimée en termes de fraction du prix qu'une entreprise peut obtenir de la vente du produit fini. Toutefois, le prix auquel une entreprise s'attend à vendre ce produit fini n'est pas toujours atteint du fait de plusieurs circonstances imprévues (ou incomplètement prévues): on peut par exemple se trouver confrontés à une baisse spectaculaire des prix de sorte que la valeur loyale et marchande diminue aussi (et qu'une entreprise ne peut plus obtenir les prix sur lesquels elle a fondé ses calculs de production). Pour minimiser ce risque de ne pas remplir les conditions requises, les entreprises devront ramener la valeur des articles étrangers et les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère à un niveau qui garantira toujours que ces éléments ne dépasseront pas 50 pour cent du prix, même en cas de baisse de celui-ci.

119. En conséquence, le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé à l'élargissement à des biens produits à l'étranger du régime de remplacement des FSC impose souvent aux producteurs de fonder leurs exportations sur des éléments provenant des États-Unis. De ce fait, la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations et donc prohibée.

120. Puisque les deux composantes de la subvention de remplacement sont subordonnées aux résultats à l'exportation, il en va de même du tout. Le régime de remplacement des FSC offre donc des subventions à l'exportation prohibées, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

3.3.4 L'article 3.1 a) indique expressément qu'une subvention est prohibée, que la condition de subordination aux résultats à l'exportation soit exclusive ou qu'elle figure parmi d'autres

121. Les États-Unis ont cherché à mettre en œuvre les recommandations du rapport du Groupe spécial en dissimulant à l'intérieur d'une subvention accordée un peu plus largement ce qui est essentiellement la même subvention que celle examinée par le Groupe spécial lors de la procédure initiale. À cet effet, ils ont ajouté à la subvention de remplacement de base la subvention de remplacement élargie.

122. Les rédacteurs de l'*Accord SMC* étaient conscients du risque de tels procédés et ont expressément prévu que les subventions "subordonnées, ... *soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions*, aux résultats à l'exportation" seront prohibées.

123. En d'autres termes, une subvention qui est subordonnée aux exportations dans certaines situations ne cesse pas de l'être si elle peut aussi être obtenue dans d'autres situations où il n'est pas nécessaire d'exporter. Une subvention offerte aux exportateurs et aux producteurs de certaines catégories de biens reste prohibée dans les situations où il faut exporter pour l'obtenir.

124. Supposons par exemple qu'un programme de subventions soit à disposition pour tous les biens produits dans une certaine région du territoire d'un Membre de l'OMC mais qu'il ne soit possible d'en bénéficier pour les biens produits hors de cette région que si ceux-ci sont exportés du territoire de ce Membre de l'OMC. Il ne sera pas toujours nécessaire d'exporter pour obtenir la subvention puisque les biens provenant de la région visée permettent de l'obtenir s'ils sont vendus sur le marché intérieur. Mais les biens provenant d'une autre région que celle-là n'ouvrent droit à la subvention que s'ils sont exportés. Il n'y a dans ce cas pas de conditions "de remplacement" – la subvention est subordonnée aux exportations. Il en va de même pour le régime de remplacement des FSC. S'il peut y avoir des cas de production hors des États-Unis où il est possible de bénéficier de la subvention sans exporter, les biens produits aux États-Unis ne peuvent en donner le bénéfice que d'une seule façon – s'ils sont exportés. La subvention est alors subordonnée aux exportations.

125. Il est vrai que lorsqu'une subvention est offerte, par exemple, à tous les producteurs de chaussures, certains d'entre eux peuvent en fait être admis à en bénéficier en produisant des chaussures qu'ils exportent sans que cela subordonne la subvention aux exportations. Chaque producteur est libre de vendre sur le marché intérieur ou d'exporter et cela n'a aucune répercussion sur le droit à la subvention. Mais il n'en va pas de même dans le cas du régime de remplacement des FSC. Les propriétaires de biens américains produits aux États-Unis n'ont pas le choix du mode d'obtention de la subvention. Ils ne peuvent, contrairement aux fabricants de chaussures de l'exemple qui vient d'être donné, remplir les conditions en vendant sur le marché intérieur. Ils doivent exporter. Ils obtiennent donc la subvention en remplissant une fonction, l'exportation, de préférence à une autre, la vente sur le marché intérieur.

126. Les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Aéronefs* confirment que c'est bien là l'interprétation correcte de l'article 3.1 a). Une des subventions en jeu dans cette affaire, versée au titre du programme Partenariat technologique Canada, pouvait être obtenue par des secteurs non exportateurs tels que ceux des technologies de l'environnement et des "technologies habilitantes".[54] Le fait que la subvention était offerte dans certaines situations sans aucune subordination aux exportations n'a pas empêché de constater que les versements au titre du programme à l'industrie régionale des aéronefs étaient subordonnés aux exportations.

127. Par conséquent, même si le Groupe spécial ne souscrivait pas au point de vue exposé plus haut dans la section 3.3.2 – selon lequel la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations, il restera possible de constater que la subvention de remplacement de base est subordonnée aux exportations.

128. D'ailleurs, la conception des conditions de remplacement exposée ci-dessus est aussi celle qu'ont adoptée les États-Unis pour l'application de leurs propres règles en matière de droits compensateurs relatifs aux subventions à l'exportation accordées à des producteurs étrangers. Cette règle (article 351.514 des règles des États-Unis en matière de droits compensateurs) est très analogue à l'article 3.1 a) de *l'Accord SMC*, lu avec sa note de bas de page, puisqu'elle prévoit que:

> ... a) *Règle générale*. Le Secrétaire considérera une subvention comme étant une subvention à l'exportation s'il détermine que l'admissibilité à cette subvention, l'approbation de cette subvention ou le montant de cette subvention sont subordonnés aux résultats à l'exportation. Aux fins de l'application du présent article, le Secrétaire considérera une subvention comme étant subordonnée aux résultats à l'exportation si l'octroi de la subvention est, en droit ou en fait, lié aux exportations ou recettes d'exportation effectives ou prévues, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions."
>
> Dans la section consacrée à l'analyse de leurs propres règles en matière de droits compensateurs, les États-Unis indiquent que[55]:
>
> Si les pouvoirs publics prennent en compte plusieurs critères pour accorder le bénéfice d'un programme, l'article 351.514 prévoit une analyse différente de celle qui est exposée dans l'affaire *Extruded Rubber Thread from Malaysia*, 57 FR 38472 (25 août 1992). Dans cette affaire, le gouvernement malaisien avait pris en considération 12 critères pour déterminer si une entreprise particulière devait bénéficier du statut de "pionnier". Deux de ces critères concernaient le potentiel d'exportation d'un produit ou d'une activité. De plus, dans certains cas, les entreprises

[54] Voir par exemple *Canada – Aéronefs*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 6.174.

[55] Département du commerce des États-Unis (Administration du commerce international) Droits compensateurs: Règle finale 19 CFR Partie 351 (*Document de l'OMC G/ADP/N/1/USA/1/Suppl. 4-G/SCM/N/1/USA/1/Suppl.4, 29 mars 1999, page 62*).

> étaient contraintes de prendre des engagements en matière d'exportation. Dans son analyse du programme en question, le Département a examiné les critères appliqués à l'égard d'une entreprise particulière. Si un ou plusieurs critères appliqués par l'État étaient liés à des perspectives d'exportation encourageantes, mais que ce critère d'exportation n'avait pas une importance prépondérante, nous n'avons pas considéré que l'attribution du statut de "pionnier" constituait une subvention à l'exportation. *En revanche, selon le nouveau principe énoncé à l'article 351.514, si l'exportation ou la prévision d'exportation était la seule condition ou l'une des conditions d'octroi de ce statut à une entreprise, nous considérerions désormais tout avantage accordé au titre du programme en question comme une subvention à l'exportation, sauf si l'entreprise concernée peut démontrer clairement qu'elle a exclusivement obtenu cet avantage au regard de critères non liés à l'exportation.* Dans ce cas, nous ne traiterons pas la subvention accordée à cette entreprise comme une subvention à l'exportation. (pas d'italique dans l'original)

129. Il est donc clair que dans leur législation en matière de droits compensateurs, les États-Unis considèrent que les subventions à l'exportation existent pour certaines entreprises, même dans les cas où certaines autres entreprises peuvent démontrer qu'elles n'ont pas besoin d'obtenir les avantages. Cette situation est analogue à celle du régime de remplacement des FSC.

130. En fait, la thèse des États-Unis selon laquelle l'*Accord SMC* doit être interprété de manière à permettre au régime de remplacement des FSC d'échapper aux disciplines de cet accord remet en mémoire les termes qu'ils ont utilisés au sujet d'un argument avancé par un autre Membre en ce qui concerne une subvention à l'exportation accordée par celui-ci[56]:

> Si elle était adoptée, cette norme permettrait aux gouvernements de procéder à toutes sortes de manipulations et de modifications des programmes de subvention que les négociateurs de l'Accord SMC ont tenté d'empêcher.

3.3.5 Le choix d'être assujetti à l'impôt aux États-Unis aurait pour un producteur étranger de telles conséquences qu'on ne peut s'attendre à ce que ce choix soit fait en pratique

131. Les CE considèrent également que l'ajout de la subvention de remplacement élargie au régime de remplacement des FSC est uniquement symbolique (et cherche à dissimuler une subvention à l'exportation prohibée) parce que plusieurs raisons portent à croire que le bénéfice de cette subvention sera rarement recherchée.

132. La plus importante de ces raisons tient au fait que la subvention élargie n'est offerte que si le producteur étranger choisit d'être imposé comme une société américaine. L'article 943 a) 2) du Code des impôts dispose que:

> Les biens qui (sans tenir compte du présent paragraphe) sont des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises et qui sont fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis ne sont traités comme des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises que s'ils sont fabriqués, produits, cultivés ou extraits par
>
> A) une société nationale,
>
> B) un individu qui est citoyen américain ou réside aux États-Unis,

[56] Rapport du Groupe spécial *Canada – Aéronefs*, paragraphe 7.143.

C) une société étrangère pour laquelle un choix au titre du paragraphe e) (relatif aux sociétés étrangères choisissant d'être assujetties à l'impôt aux États-Unis) a été fait, ou

D) une société en nom collectif ou une autre entité intermédiaire dont tous les associés ou propriétaires sont visés par les termes des alinéas A), B) ou C).

133. Le choix prescrit par l'article 943 a) 2) entraînerait pour la société des obligations fiscales additionnelles, la présentation de rapports et une charge administrative sans que ce soit compensé par un allègement à ces trois points de vue dans son propre pays. Les sociétés étrangères ne choisiront vraisemblablement d'être traitées comme des sociétés nationales aux États-Unis que dans les cas où cela se traduirait globalement par une économie d'impôt (ou un avantage) et c'est donc uniquement dans des cas bien particuliers qu'une telle option a des chances d'être envisagée.

134. En outre, l'article 943 e) 1) dispose:

e) CHOIX D'ÊTRE TRAITÉE COMME UNE SOCIÉTÉ NATIONALE. –

1) RÈGLE GÉNÉRALE. – Une société étrangère répondant aux conditions requises peut choisir d'être traitée comme une société nationale à toutes les fins du présent titre si cette société renonce à tous les avantages qui lui étaient accordés par les États-Unis en vertu d'un traité, quel qu'il soit. Aucun choix au titre de l'article 1362 a) ne peut être fait en ce qui concerne cette société.

135. Tout avantage qui pourrait éventuellement découler du fait d'être traitée comme une société nationale américaine et de bénéficier du régime de remplacement des FSC devrait être mis en balance avec les conséquences d'une renonciation à *tous* les avantages accordés par les États-Unis en vertu d'un traité, *quel qu'il soit*!

136. Il est vrai que les choix au titre du régime de remplacement des FSC peuvent être révoqués pour des exercices fiscaux ultérieurs mais cela comporte aussi de sérieux inconvénients.

137. Les conséquences fiscales additionnelles des choix et de leur révocation appellent certaines explications. En vertu de l'article 943 e) 4) B):

B) EFFET DU CHOIX, DE LA RÉVOCATION ET DE L'ANNULATION. –

i) CHOIX. – Aux fins de l'article 367, une société étrangère faisant un choix au titre du présent paragraphe est traitée comme cédant (à compter du premier jour de la première année d'imposition à laquelle le choix s'applique) la totalité de ses actifs à une société nationale dans le cadre d'un échange auquel s'applique l'article 354.

ii) RÉVOCATION ET ANNULATION. – Aux fins de l'article 367, si –

I) un choix est fait par une société au titre du paragraphe 1) pour une année d'imposition, et

II) ce choix cesse de s'appliquer pour une année d'imposition ultérieure,

cette société est traitée comme une société nationale cédant (à compter du premier jour de la première année d'imposition ultérieure à laquelle ce choix cesse de s'appliquer) la totalité de ses biens à une société étrangère dans le cadre d'un échange auquel l'article 354 s'applique.

138. Cette disposition confirme que le choix d'une société étrangère d'être traitée comme une société nationale américaine donne lieu à une cession présumée d'actifs entre sociétés. Il en résulte notamment que les bénéfices non distribués d'une société étrangère sont immédiatement assujettis à l'impôt aux États-Unis quand cette société choisit d'être traitée comme une société nationale américaine, ce qui pourrait ne pas avoir été le cas sinon.[57] Autre conséquence, qu'on peut considérer comme plus sérieuse: le choix de *cesser* d'être traitée comme une société nationale américaine donne lieu à une cession présumée d'actifs hors des États-Unis, ce qui se traduira par une charge fiscale aux États-Unis, non seulement sur tous les bénéfices non distribués de la société, mais aussi sur les plus-values en capital non réalisées en ce qui concerne la valeur de ses actifs. Il est probable que cette future obligation fiscale mal définie qu'entraîne la révocation d'un choix sera la considération la plus dissuasive pour les sociétés qui seraient tentées d'opter, dans un premier temps, pour être traitées comme des sociétés nationales américaines parce qu'elles n'en connaîtront pas l'ampleur au moment de faire le choix.

139. Choisir d'être traitées comme des sociétés nationales américaines aux fins de la fiscalité aux États-Unis peut assujettir des sociétés étrangères à des obligations de présentation de rapports et à d'autres prescriptions incompatibles avec leur législation nationale et, éventuellement, avoir d'autres répercussions sur leurs opérations commerciales. Les conventions bilatérales en matière d'imposition sont fondées sur le principe qu'une société n'est résidente que dans tel ou tel pays (même si elle peut être assujettie à l'impôt en tant que non résidente dans le pays où elle n'est pas résidente). Traditionnellement, l'objectif principal de ces conventions est d'éliminer ou de réduire la double imposition, et l'objectif secondaire de déterminer les droits des États contractants en matière d'imposition. En ce qui concerne les revenus commerciaux et industriels, le modèle de convention fiscale de l'OCDE (sur lequel la plupart des conventions fiscales conclues entre des pays industrialisés se fondent) prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant où la personne imposable est résidente. L'un des États contractants ne peut imposer les revenus industriels et commerciaux d'un résident de l'autre que dès lors qu'il a un établissement permanent dans ce premier État contractant. Un choix fait au titre du régime de remplacement des FSC ébranlera ce principe et impliquera que des sociétés commenceront à être résidentes aux fins de la fiscalité dans deux pays, ce qui risque de donner naissance à des conflits. À ce jour, les conséquences de tels conflits restent inconnues, et c'est pourquoi il est également raisonnable de présumer que tout acteur économique prudent (en l'espèce une société étrangère) pourrait hésiter à choisir d'être traitée aux États-Unis comme une société nationale. Ce faisant, elle prendrait le risque d'effets assez défavorables dont la portée lui est inconnue au moment du choix.

140. Un exemple d'un tel conflit est d'ailleurs donné dans la Loi sur le remplacement du régime FSC elle-même. Le nouvel article 941 a) 5) du Code des impôts dénie ainsi les avantages de ce régime aux entreprises qui participent à des "boycotts internationaux, etc.". À l'évidence, de nombreux autres États peuvent rendre obligatoire la participation à de tels boycotts.

141. Pour ce qui est plus généralement du droit fiscal, la législation des États-Unis peut prescrire que certains frais soient passés par profits et pertes pour une période qui ne concorde pas avec celle prescrite dans d'autres pays.

142. On peut également s'attendre à ce que des gouvernements étrangers s'opposent à ce que leurs sociétés soient assujetties à toutes les obligations du Code des impôts des États-Unis (ou refusent de

[57] Plus précisément, la réglementation visée à l'article 367 b) exigera des actionnaires américains de la société étrangère d'inclure dans leurs revenus un dividende présumé fondé sur les bénéfices non distribués de la société accumulés avant son choix. La Loi sur le remplacement du régime FSC comporte une disposition transitoire (article 5 c) 3)) aux termes de laquelle les bénéfices accumulés par la société qui se nationalise au cours des années d'imposition achevées avant le 1er octobre 2000 ne seront pas compris dans les revenus des actionnaires de la société. Cette disposition transitoire n'est applicable que dans les cas que cette disposition a expressément prévus.

l'admettre). Les choix prévus par le régime de remplacement des FSC rompent l'équilibre des droits et des obligations, des avantages et des coûts, sur la base duquel les conventions fiscales bilatérales sont conclues. En conséquence, dès lors que les droits d'un gouvernement étranger au titre d'une convention seraient enfreints, il pourrait à son tour refuser de respecter ses obligations conventionnelles (par exemple, l'octroi de dégrèvements fiscaux pour éviter la double imposition). Toute société étrangère prudente qui envisagerait de choisir d'être traitée aux États-Unis comme une société nationale serait certainement consciente de ce risque et le mettrait en balance avec les avantages qu'elle pourrait éventuellement retirer de ce choix. Les gouvernements étrangers pourraient aussi s'opposer à ce que des sociétés relevant de leur compétence soient tenues de "renoncer à tous les avantages ... accordés par les États-Unis au titre d'un traité, quel qu'il soit" ou avoir des objections concernant la manière dont cette disposition sera peut-être interprétée par les États-Unis. Ces objections de gouvernements étrangers pourraient être fondées sur les droits que leur confèrent les conventions fiscales bilatérales (qui limitent les modalités d'imposition des sociétés du pays étranger auxquelles les États-Unis peuvent recourir) et sur les principes du droit international en matière de compétence qui définissent des limites à l'affirmation par les États de leur compétence sur des sociétés étrangères. Il n'y a aucune exception à ces principes qui permettrait à des sociétés de "choisir" de relever de la compétence d'un État en contrepartie d'un avantage.

143. Il est évident que si un gouvernement étranger s'opposait à ce que des sociétés relevant de sa compétence renoncent à leurs droits et choisissent d'être régies par la législation fiscale des États-Unis, les sociétés en question ne pourraient pas faire ce choix.

144. En outre, comme nous l'avons expliqué plus haut, les sociétés étrangères ne peuvent dans de nombreux cas bénéficier du régime de remplacement des FSC que si elles utilisent des articles américains. C'est une autre considération propre à les dissuader de chercher à bénéficier de ce régime.

145. Eu égard à ces obstacles, les CE considèrent que même si l'élargissement du régime de remplacement des FSC à la production étrangère avait l'effet recherché d'éliminer la subordination *de jure* du régime aux exportations (mais ce n'est pas le cas), ce régime resterait en tout état de cause subordonné *de facto* aux exportations, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

3.3.6 Conclusion

146. Pour toutes ces raisons, les CE considèrent que le régime de remplacement des FSC est une subvention à l'exportation prohibée, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

3.4 Les subventions de remplacement sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative

3.4.1 Introduction

147. Dans la présente section, les CE expliqueront que les subventions de remplacement sont également prohibées au titre du point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe 1 de *l'Accord SMC*.

148. Le point e) définit comme subvention à l'exportation:

> [l']exonération, [la] remise ou [le] report, en totalité ou en partie, des impôts directs ou des cotisations de sécurité sociale acquittés ou dus par des entreprises industrielles ou commerciales, qui leur seraient accordés spécifiquement au titre de leurs exportations. (notes de bas de page omises)

149. Cette disposition est expressément conçue pour traiter des subventions à l'exportation accordées au moyen du système fiscal.

150. Le Groupe spécial s'est référé au point e) dans le rapport qu'il a rédigé lors de la procédure initiale[58] et a considéré qu'il était applicable au régime FSC – et en particulier que cette disposition s'appliquait aux exemptions d'impôt des sociétés et que les contribuables bénéficiaires étaient des "entreprises industrielles ou commerciales".

151. Bien que le régime de remplacement des FSC diffère légèrement du régime FSC en ce sens qu'une partie des revenus est présentée comme "exclue" du champ de l'impôt et non comme "exemptée" d'impôt, il a été démontré plus haut dans la section 3.2 qu'il s'agit en substance d'une exemption. Le terme "exportations" a déjà été analysé plus haut en détail. Il reste à examiner le sens d'"accordées spécifiquement au titre de" ("specifically related to" dans la version anglaise) leurs exportations.

152. Un dictionnaire donne du terme "specifically" la définition suivante:

a) eu égard à des qualités spécifiques ou distinctives;

b) singulièrement;

c) d'une façon bien définie, certainement, précisément[59]

et le même dictionnaire donne du terme "related" la définition suivante:

ayant un rapport; ayant une relation réciproque; lié.[60]

153. Par conséquent, "spécifiquement au titre de leurs exportations" signifie "ayant un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec leurs exportations".

3.4.2 Les subventions du régime de remplacement des FSC sont visées par le point e)

154. Les CE ont montré plus haut que les subventions de remplacement sont *subordonnées* aux résultats à l'exportation parce qu'elles sont tributaires de l'exportation.

155. Les "exportations" visées au point e) doivent être interprétées comme ayant le même sens que le terme "exportation" à l'article 3.1 a), c'est-à-dire qu'il s'agit des exportations du pays accordant la subvention.

156. La subordination est une forme particulière de relation spéciale. Par conséquent, toute subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation doit nécessairement être aussi accordée "spécifiquement au titre des exportations" au sens du point e).

157. Toutefois, l'expression "spécifiquement au titre de" est plus large que le terme "subordination". "Au titre de" couvre tout lien spécifique et inclurait donc une simple *incitation*. Par conséquent, la Liste exemplative illustrant le sens de l'article 3.1 a), la prohibition des subventions à l'exportation doit, au moins, puisqu'elle s'applique aux subventions accordées par le biais des mesures fiscales visées au point e), couvrir aussi les mesures qui encouragent spécifiquement les exportations.

158. En conséquence, le point e) étaye et confirme la conclusion selon laquelle les subventions de remplacement des FSC sont prohibées en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

---

[58] Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.110.
[59] *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).
[60] *New Shorter Oxford English Dictionary* version CD-ROM (1997).

3.5 Le régime de remplacement des FSC prévoit des subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC

3.5.1 Introduction – Les règles des États-Unis

159. De même que le régime FSC, le régime qui le remplace continue de soumettre l'obtention de l'avantage fiscal qu'il accorde à la condition que les transactions remplissant les conditions requises concernent des biens produits avec une teneur en éléments d'origine étrangère qui ne dépasse pas 50 pour cent (y compris maintenant les coûts de main-d'œuvre directs). Les CE font observer que cette condition subordonne en droit le régime de remplacement des FSC "à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" au sens de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*. Elles font observer, à titre subsidiaire, que même si le Groupe spécial considérait que cette condition n'équivaut pas à une subordination en droit, il n'en devrait pas moins parvenir à la conclusion que, pour certains secteurs, elle rend *de facto* indispensable le recours à des intrants des États-Unis et que la subvention est donc *de facto* subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

160. Il est immédiatement apparent que cette condition est pratiquement identique à celle applicable aux FSC:

RÈGLES DU CODE DES IMPÔTS APPLICABLES AU RÉGIME FSC Article 927. AUTRES DÉFINITIONS ET RÈGLES PARTICULIÈRES	RÉGIME DÉFINI PAR LA LOI SUR LE REMPLACEMENT DU RÉGIME FSC - NOUVELLES RÈGLES DU CODE DES IMPÔTS Article 943. AUTRES DÉFINITIONS ET RÈGLES PARTICULIÈRES
a) BIENS D'EXPORTATION - Aux fins de la présente sous-partie - 1) RÈGLE GÉNÉRALE. -	a) BIENS DE COMMERCE EXTÉRIEUR REMPLISSANT LES CONDITIONS REQUISES - Aux fins de la présente sous-partie - 1) RÈGLE GÉNÉRALE. -
L'expression "biens d'exportation" désigne des biens -	L'expression "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne des biens -
A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis par une personne autre qu'une FSC, B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, par ou à une FSC, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et C) dont la valeur loyale et marchande imputable à des articles importés aux États-Unis ne dépasse pas 50 pour cent.	A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis, B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables - i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et ii) aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis. (pas de guillemets dans l'original)
Aux fins de l'alinéa C), la valeur loyale et marchande de tout article importé aux États-Unis est sa valeur estimée, telle que déterminée par le Secrétaire au titre de l'article 402 de la Loi douanière de 1930 (19 U.S.C. 1401a) à l'occasion de son importation.	Aux fins de l'alinéa C), la valeur loyale et marchande de tout article importé aux États-Unis est sa valeur estimée, telle que déterminée par le Secrétaire au titre de l'article 402 de la Loi douanière de 1930 (19 U.S.C. 1401a) à l'occasion de son importation, et les coûts de main-d'œuvre directs au titre du sous-alinéa ii) ne comprennent pas les coûts qui seraient traités en vertu des principes de l'article 263A comme des coûts de main-d'œuvre directs imputables aux articles visés au sous-alinéa i).

161. En outre, les règles relatives aux "biens exclus" et aux autres limitations des "biens d'exportation" sont reprises dans le régime de remplacement des FSC à propos des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises".

162. Donc, hormis quelques adaptations destinées à tenir compte du fait qu'une entité juridique distincte revêtant la forme d'une FSC n'est plus requise, la seule innovation semble être l'ajout des frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère aux éléments d'origine étrangère auxquels la limitation de 50 pour cent s'applique.[61] Les CE expliqueront plus loin que cette différence ne modifie pas sensiblement la situation qui a déjà donné lieu à son allégation au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* en ce qui concerne le régime FSC et que les arguments qu'elle a développés dans le cadre des travaux du Groupe spécial initial et de l'Organe d'appel s'appliquent *mutatis mutandis*.

3.5.2 Article 3.1 b) de l'Accord SMC

163. Les CE font observer qu'en prévoyant la condition qui vient d'être mentionnée, le régime de remplacement des FSC subordonne l'octroi d'une subvention à l'utilisation de produits américains et viole ainsi l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

164. L'article 3.1 b) prohibe les:

> subventions subordonnées, soit exclusivement, soit parmi d'autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

165. Le seul sens du terme anglais "over" qui convienne dans ce contexte est, parmi ceux donnés par le *New Shorter Oxford English Dictionary*, "de préférence à".[62] Par conséquent, les termes "use of domestic *over* imported" signifient "utilisation de [produits] nationaux *de préférence à* des [produits] importés" et donnent à cette disposition un caractère très large, de sorte qu'elle peut englober toute forme de "préférence, d'"incitation" ou de "stimulant" relatif à la production nationale de la part du Membre accordant la subvention, au détriment des produits importés.

166. L'Organe d'appel a eu récemment l'occasion d'interpréter cette disposition. Ce faisant, il a notamment:

- étendu à l'article 3.1 b) l'interprétation qu'il a donnée du terme "subordonnées" à l'article 3.1 a)[63];
- étendu à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* l'interprétation qu'il a donnée en vertu de l'article 3.1 a) de cet accord de l'expression subordination *de jure*[64];
- précisé que l'article 3.1 b) vise les régimes de subventions qui sont subordonnés à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés non seulement *de jure* mais aussi *de facto*[65];

---

[61] Les CE supposent bien entendu que les termes identiques employés dans différentes parties du Code des impôts ont, sauf indication contraire, le même sens.

[62] *New Shorter Oxford English Dictionary*, version CD-ROM (1997).

[63] *Canada – Aéronefs*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 166; *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 123.

[64] *Canada – Aéronefs*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 100; *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 123.

[65] *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R-WT/DS142/AB/R, paragraphe 143.

- précisé que l'expression "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" vise aussi les prescriptions en matière de valeur ajoutée.[66]

3.5.3 La subvention de remplacement de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés

167. Le régime de remplacement des FSC n'impose pas expressément l'"utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés", mais oblige à ne pas dépasser une certaine proportion d'articles ou de main-d'œuvre étrangers. Toutefois, le coût des articles et de la main-d'œuvre figure parmi les coûts de production – et reste même le principal coût de production de nombreux biens – qui entrent dans la "valeur loyale et marchande" du produit fini.

168. Comme dans le régime FSC, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère instituée en vertu du régime de remplacement des FSC doit en principe ne pas être dépassée en ce qui concerne chaque transaction pour laquelle l'avantage est recherché. La différence avec le régime FSC tient au fait que cette limitation est aussi imposée aux entreprises produisant des biens hors des États-Unis qui choisissent d'être traitées comme des sociétés nationales américaines conformément à l'article 943 e) du Code des impôts. À cet égard, la Loi sur le remplacement du régime FSC indique clairement que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère s'applique non seulement aux articles étrangers mais aussi aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre hors des États-Unis. L'inclusion de ces frais directs dans les éléments d'origine étrangère pris en compte pour déterminer la limitation ne semble avoir concrètement aucune importance pour les biens produits aux États-Unis puisque ces biens ne donnent lieu par définition à aucun "frais direct afférent à l'emploi de main-d'œuvre étrangère hors des États-Unis". En tout état de cause, si ces frais n'ont jamais été pertinents pour déterminer la teneur en éléments d'origine étrangère des biens *produits aux États-Unis*, cela réduirait encore les possibilités d'utilisation d'articles étrangers, de sorte qu'il serait plus difficile de ne pas dépasser la limitation de 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère. Cette limitation serait donc plus restrictive qu'elle ne l'est en vertu du régime FSC.

169. Des explications ont été données plus haut, dans la section 3.3.2, sur les raisons pour lesquelles l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux biens produits à l'étranger imposerait souvent l'utilisation d'"articles" des États-Unis et pour lesquelles, dans d'autres cas, de tels articles devront être utilisés pour garantir que cette limitation ne sera pas dépassée. Pour des raisons analogues, l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux biens produits aux États-Unis imposera souvent l'utilisation d'articles des États-Unis et, dans d'autres cas, de tels articles devront être utilisés pour garantir que cette limitation ne sera pas dépassée.

170. Il sera nécessaire d'utiliser des articles des États-Unis chaque fois que le coût des intrants autres que les articles, les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère éventuelle et les bénéfices représenteront 50 pour cent ou moins du prix de vente (ou plus exactement de la valeur loyale et marchande) des produits finis. En pareil cas, le coût des articles dépassera 50 pour cent de la valeur totale du produit et la subvention de remplacement ne pourra pas être obtenue si les articles sont tous d'origine étrangère.

171. Cette condition (et donc la nécessité d'utiliser des articles des États-Unis) ne sera pas toujours remplie mais le sera souvent. Les CE ont énuméré dans la section 3.2.2 certains facteurs contribuant à déterminer si cette condition sera remplie ou non.

172. En outre la teneur en éléments d'origine étrangère est exprimée en termes de fraction du prix qu'une entreprise peut obtenir de la vente du produit fini. Toutefois, le prix auquel une entreprise s'attend à vendre ce produit fini n'est pas toujours atteint du fait de plusieurs circonstances imprévues (ou incomplètement prévues): on peut par exemple se trouver confronté à une baisse spectaculaire

[66] *Id.*, paragraphe 130.

des prix de sorte que la valeur loyale et marchande diminue aussi (et qu'une entreprise ne peut plus obtenir les prix sur lesquels elle a fondé ses calculs de production). Pour minimiser ce risque de ne pas remplir les conditions requises, les entreprises seront incitées à ramener le coût des articles et de la main-d'œuvre étrangers à un niveau qui garantira toujours qu'il ne dépassera pas 50 pour cent du prix, même en cas de baisse de celui-ci.

173. Pour des raisons analogues à celles exposées dans la section 3.3.2, le fait que certaines entreprises devront utiliser des articles des États-Unis suffit à établir la subordination. Les exemples de l'Annexe (cas où les matériaux dépassent 50 pour cent de la valeur finale du produit) montrent d'autant mieux que de tels produits existent qu'ils sont fondés sur des estimations prudentes.

174. En conséquence, la subvention de remplacement de base est "subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" au sens de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* parce que l'utilisation d'articles nationaux des États-Unis sera souvent nécessaire pour garantir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne sera pas dépassée, alors que l'utilisation d'articles étrangers (et d'une main-d'œuvre étrangère directement employée si possible) empêchera souvent de ne pas dépasser cette limitation si bien que le bénéfice du régime de remplacement des FSC ne pourra pas être obtenu. Dans d'autres cas, l'utilisation d'articles étrangers accroîtra le risque que l'entreprise dépasse cette limitation, de sorte que l'utilisation d'articles des États-Unis restera nécessaire pour garantir que la subvention pourra être obtenue.

175. Les États-Unis ont avancé que le régime de remplacement des FSC n'est pas subordonné à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés parce qu'il "n'impose pas expressément" l'utilisation d'articles américains. De l'avis des États-Unis, les entreprises peuvent ne pas dépasser la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère (et donc obtenir l'avantage fiscal si les autres conditions sont remplies) sans aucune utilisation de pièces et de matières nationales.

176. Toutefois, afin d'établir l'existence d'une violation de l'article 3.1 b), il n'est pas nécessaire de montrer que la subvention impose dans tous les cas l'utilisation effective de produits nationaux de préférence à des produits importés. Le simple fait que le bénéficiaire sera obligé dans certains cas d'utiliser des produits nationaux au lieu de produits importés pour remplir cette condition mise à l'octroi de la subvention, s'il peut être démontré "sur la base du *libellé* de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent"[67], suffit à déclencher l'application de l'article 3.1 b).

177. En tout état de cause, en admettant pour les besoins du débat qu'il fallait que l'utilisation effective de produits nationaux soit une condition mise à l'octroi de la subvention, le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé a, comme nous l'avons expliqué plus haut et dans l'annexe à la présente communication, été fixé à un tel niveau par la Loi sur le remplacement du régime FSC qu'au moins dans certains secteurs, les bénéficiaires ne peuvent absolument pas éviter de le dépasser sans utiliser certains articles des États-Unis.

178. En outre, le fait qu'un producteur des États-Unis peut avoir des moyens de remplacement de ne pas dépasser la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère (par exemple en utilisant une main-d'œuvre américaine) n'exclut pas *a priori* une violation de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*. De même que l'article 3.1 a), et dans le même souci d'éviter tout contournement, l'article 3.1 b) prévoit que l'"utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" pourrait constituer une condition de remplacement et prohibe cette utilisation "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions".

[67] *Id.*, paragraphe 123.

3.5.4 La subvention de remplacement élargie

179. Comme nous l'avons expliqué plus haut dans la section 3.3.5, les CE doutent que le régime élargi *puisse* être utilisé par des sociétés situées hors des États-Unis. La façon dont la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est formulée à l'article 943 du Code des impôts est une des raisons qui l'expliquent. Comme nous l'avons rappelé plus haut, cet article impose la limitation à 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère et décrit cette limitation dans les termes suivants:

> C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables
>
> i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et
>
> ii) aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis.

180. Les CE ont également fait valoir plus haut dans la section 3.3.3 que, même s'il arrivait que la subvention de remplacement élargie puisse être obtenue, elle constituerait une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

181. Étant donné qu'à leur avis, l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux produits étrangers fait de la subvention élargie une subvention à l'exportation prohibée, les CE ne considèrent pas qu'elle peut aussi être une subvention subordonnée à des éléments d'origine nationale.

182. Si, toutefois, le Groupe spécial ne souscrivait pas à la conclusion que l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs étrangers a cet effet, les CE font valoir à titre subsidiaire que l'article 3.1 b) doit être interprété comme prohibant aussi l'imposition d'une telle limitation aux producteurs étrangers.

3.5.5 Conclusion

183. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE estiment que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère du régime de remplacement des FSC subordonne *de jure* ou au moins *de facto* la subvention de remplacement de base à l'utilisation de produits américains de préférence à des produits importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

184. Les CE demandent au Groupe spécial de n'examiner l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs non américains que s'il est d'avis que cette limitation ne subordonne pas la subvention de remplacement élargie aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a).

3.6 Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir l'octroi et le maintien de subventions, ce qui est contraire à l'article 3.2 de l'Accord SMC

185. L'article 3.2 de l'*Accord SMC* confirme que:

> Un Membre n'accordera ni ne maintiendra les subventions visées au paragraphe 1.

186. Il a été démontré plus haut que les subventions de remplacement relèvent du paragraphe 1 de l'article 3. Les États-Unis ne se conforment donc pas à leurs obligations en vertu du paragraphe 2 du même article en les accordant et en les maintenant.

3.7 Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits américains similaires, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994

187. L'article III:4 du *GATT de 1994* prévoit, dans sa partie pertinente, que

> Les produits du territoire de toute partie contractante importés sur le territoire de toute autre partie contractante ne seront pas soumis à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale en ce qui concerne toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur [...].

188. Les CE considèrent que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que comporte le régime de remplacement des FSC est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994* du fait que ce régime prévoit ainsi un traitement moins favorable pour les pièces et les matières importées que pour les produits nationaux similaires en ce qui concerne leur utilisation sur le marché intérieur en vue de la production de biens.

189. En revanche, les CE ne formulent aucune allégation relative à un traitement plus favorable en ce qui concerne l'exportation depuis les États-Unis des produits finis américains que des produits étrangers similaires présents sur le marché américain, ni à un traitement plus favorable des produits finis exportés des États-Unis que des produits étrangers similaires présents sur le même marché étranger (situations qui ne sont pas visées à l'article III:4).

190. Eu égard au libellé de l'article III:4, le Groupe spécial doit, pour se prononcer sur cette allégation, se pencher sur les questions suivantes:

- premièrement, les mesures en cause sont-elles des "lois", des "règlements" ou des "prescriptions";
- deuxièmement, les produits nationaux sont-ils ou non "similaires" par rapport à des produits importés;
- troisièmement, les mesures "affectent"-elles "l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur"; et
- les mesures accordent-elles "un traitement moins favorable" aux produits importés qu'aux produits nationaux.

3.7.1 La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "prescription"

191. Il est désormais solidement établi qu'il n'est pas nécessaire qu'une mesure soit obligatoire pour qu'elle constitue une "prescription" aux fins de l'article III:4 du GATT et que cet article s'applique aussi aux "mesures" prenant la forme de conditions à remplir pour obtenir un avantage.[68]

[68] Par exemple, au paragraphe 4.5 de son rapport *Canada – Administration de la Loi sur l'examen de l'investissement étranger*, adopté le 7 février 1984, IBDD, S39/140, ("*Canada – LEIE*"), le Groupe spécial a estimé que les engagements pouvant faire l'objet d'une exécution forcée pris par certains investisseurs étrangers à l'égard du gouvernement canadien constituaient des "prescriptions", même s'ils étaient pris volontairement.

192. Dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants*, le Groupe spécial a conclu que les conditions acceptées par une entreprise pour obtenir un "avantage" accordé par les autorités communautaires constituaient aussi des "prescriptions".[69]

193. Plus récemment, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial est allé encore plus loin en estimant que les "lettres d'engagement" présentées par certaines sociétés à la demande du gouvernement canadien étaient des "prescriptions", même si elles ne pouvaient pas faire l'objet d'une exécution forcée et ne constituaient pas une condition à remplir pour obtenir un avantage.[70]

194. Conformément à l'analyse faite plus haut dans la section 3.5, si le régime de remplacement des FSC n'oblige pas les producteurs américains à utiliser des intrants d'origine américaine, c'est dans de nombreux cas une des conditions nécessaires pour obtenir un avantage, l'avantage fiscal, et dans de nombreux autres cas, le régime les incite à utiliser des produits américains de préférence à des produits importés.

195. Les CE estiment que, compte tenu des précédents cités plus haut, le fait que la limitation concernant ces intrants d'origine étrangère est une des conditions à remplir pour obtenir l'avantage fiscal suffit à conclure que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère constitue une "prescription" au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

3.7.2 Les pièces et les matières nationales sont "similaires" par rapport aux produits importés

196. Le régime FSC de remplacement institue une distinction entre articles en fonction de leur origine: si les produits provenant des États-Unis aident à ne pas dépasser la limitation qu'il fixe, il n'en va pas de même des produits importés.

---

[69] *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, rapport du Groupe spécial, IBDD, S37/132, adopté le 16 mai 1990 ("*CEE – Pièces détachées et composants*"), paragraphe 5.21:

> "L'article III:4 se réfère à toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la disposition et l'utilisation ... sur le marché intérieur." Il [le Groupe spécial] a considéré que le caractère général de cette disposition – "toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions *affectant* (terme non souligné dans le texte), la vente, etc., des produits importés sur le marché intérieur conduit à penser que non seulement les prescriptions qu'une entreprise est juridiquement contrainte de respecter, telles que celles examinées par le Groupe spécial de la Loi canadienne sur l'examen de l'investissement étranger (IBDD, S30/147, 167), mais aussi celles qu'une entreprise accepte volontairement afin d'obtenir du gouvernement un avantage, constituent des "prescriptions" au sens de cette disposition".

La même interprétation sous-tend le rapport sur l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation des machines agricoles*, adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/60 ("*Machines agricoles italiennes*"), dans lequel le Groupe spécial a conclu qu'une loi italienne prévoyant des facilités spéciales de crédit en faveur des exploitants agricoles pour l'achat de machines agricoles à condition qu'ils achètent des machines italiennes était contraire à l'article III:4 du GATT.

[70] *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.122. Le Groupe spécial a cité les circonstances suivantes pour conclure que les "lettres d'engagement" étaient des "prescriptions":

"i) en prenant les engagements indiqués dans les lettres, les sociétés ont agi à la demande du gouvernement canadien; ii) la conclusion prévue du Pacte de l'automobile a été un facteur-clé dans la décision des sociétés de présenter ces engagements; iii) les sociétés ont accepté une responsabilité à l'égard du gouvernement canadien s'agissant de la mise en œuvre des engagements indiqués dans les lettres, qu'elles qualifiaient d'"obligations" et au sujet desquels elles se sont engagées à communiquer des renseignements au gouvernement, en précisant qu'il était entendu pour elles que le gouvernement effectuerait chaque année des vérifications; et iv) au moins jusqu'à l'année automobile 1996, le gouvernement canadien a rassemblé chaque année des renseignements sur la mise en œuvre des conditions énoncées dans les lettres."

197. Toutefois, il est bien évident que le simple fait de provenir des États-Unis n'est pas, en tant que tel, de nature à conférer aux produits une caractéristique, une propriété ou une qualité qui les rende, par définition, "non similaires" par rapport à tout produit importé.[71]

3.7.3 La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère "affecte" l'"utilisation" des produits en question sur le marché intérieur

198. Le terme "affecte" a été interprété de manière large dès les débuts du GATT. Selon le rapport du Groupe spécial *Machines agricoles italiennes*,

> ... Le choix du mot "affectant" impliquerait que l'intention du législateur était que les dispositions du paragraphe 4 visent non seulement les lois et règlements qui régissent directement les conditions de vente ou d'achat mais encore tous lois et règlements qui pourraient altérer, sur le marché intérieur, les conditions de la concurrence entre le produit d'origine nationale et le produit d'importation.[72]

199. En l'espèce, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère "affecte" directement "l'utilisation" des produits "sur le marché intérieur" parce qu'elle détermine souvent ceux que le producteur utilisera. Pour ne pas dépasser le plafond fixé, les producteurs des États-Unis doivent souvent incorporer dans leurs biens une certaine quantité de produits d'origine nationale.

200. En outre, comme nous l'avons rappelé plus haut dans la section [ ] il y aura par exemple des cas où une entreprise sera incitée à accroître la valeur des produits américains qu'elle utilise parce qu'elle s'attend à des baisses de prix (et par conséquent à un accroissement de la valeur des intrants étrangers par rapport au prix du produit fini). En d'autres termes, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère influera aussi dans ces cas sur les décisions relatives aux sources d'approvisionnement. Dans tous les cas de figure, un producteur américain remplira plus facilement les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal s'il préfère les produits nationaux aux produits étrangers. Par conséquent, la prescription "affecte la vente ... et l'utilisation" de produits au sens de l'article III:4 du *GATT de 1994*.

201. Le terme "affectant" doit aussi être interprété à la lumière de l'objet et du but de l'article III:4. Comme cela a été rappelé encore récemment par le Groupe spécial *Canada – Automobiles*,

> L'obligation d'accorder un "traitement non moins favorable" énoncée à l'article III:4 a été systématiquement interprétée comme étant une prescription visant à assurer l'égalité effective des possibilités entre les produits importés et les produits nationaux. À cet égard, il a été considéré que, comme l'un des objectifs fondamentaux de l'article III est la protection du rapport de concurrence escompté entre les produits importés et les produits nationaux, une mesure peut être jugée incompatible avec l'article III:4 en raison de son incidence discriminatoire potentielle sur les produits importés. La prescription figurant à l'article III:4 vise les "possibilités de concurrence relatives créées par les pouvoirs publics sur le marché, et non les choix effectivement opérés par les entreprises sur ce marché". Il a été établi, en ce qui concerne tant l'article III:2 que l'article III:4, que les effets effectifs d'une mesure contestée ne sont

---

[71] Dans son rapport sur l'affaire *Indonésie – Mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R,WT/DS64/R, adopté le 23 juillet 1998 (*Indonésie – Automobiles*), le Groupe spécial a noté, au paragraphe 14.113, qu'une

> "... distinction fondée sur l'origine en ce qui concerne les taxes intérieures est en soi suffisante pour qu'il y ait violation de l'article III:2, sans qu'il soit nécessaire de démontrer que des produits similaires ont effectivement fait l'objet d'échanges commerciaux".

Voir aussi le rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.174.

[72] Rapport du Groupe spécial *Machines agricoles italiennes*, paragraphe 12. L'Organe d'appel a confirmé cette interprétation du terme "affecte" dans l'affaire *CE – Bananes*, WT/DS27/AB/R, paragraphe 220.

> pas un critère décisif pour déterminer si les prescriptions de ces dispositions sont respectées dans une affaire donnée. Enfin, comme l'Organe d'appel l'a déclaré, pour déterminer s'il y a eu violation de l'article III:4, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément la question de savoir si une mesure protège la production nationale.[73]
>
> Le Groupe spécial s'est prononcé ainsi en ce qui concerne une prescription qu'il a présentée comme
>
> une mesure qui prévoit qu'il est possible d'obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux mais non en utilisant des produits importés.[74]

202. Cette description s'applique aussi, bien entendu, à la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que comporte le régime de remplacement des FSC: alors que l'utilisation de produits américains garantira toujours que cette condition de limitation à ne pas dépasser pourra être remplie et ne compromettra donc pas les chances d'obtenir l'avantage, la possibilité de la remplir sera souvent diminuée si des intrants ne provenant pas des États-Unis sont utilisés.

203. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une prescription juridique qui oblige un contribuable à ne pas recourir, au-delà d'un certain plafond, à des intrants et à de la main-d'œuvre d'origine étrangère pour bénéficier de l'avantage fiscal.

204. Compte tenu de ce qui précède, le Groupe spécial *Canada – Automobiles* a considéré que la mesure qu'il venait de décrire

> a une incidence sur les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés et qu'elle affecte donc la "vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, même si elle permet de recourir à d'autres moyens pour obtenir l'avantage, tels que l'utilisation de services nationaux à la place de produits nationaux.[75]
>
> En conséquence, il a conclu que
>
> Nous ne voyons aucune pertinence dans l'argument du Canada selon lequel les prescriptions relatives à la VCA n'"affectent" pas dans la pratique la vente ou l'utilisation sur le marché intérieur des parties et matières importées car les niveaux de VCA sont si peu élevés qu'ils peuvent être facilement atteints sur la base des coûts de main-d'œuvre à eux seuls. Comme il a été dit plus haut, d'après le sens ordinaire du mot "affectant", les prescriptions relatives à la VCA doivent être considérées comme affectant la vente ou l'utilisation sur le marché intérieur des produits importés car elles ont un effet sur le rapport de concurrence entre les produits importés et les produits nationaux en conférant un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux tout en refusant d'octroyer cet avantage si des produits importés sont utilisés. Ainsi, nous estimons que le fait qu'il est plus facile de satisfaire à ces prescriptions et donc de bénéficier de l'exemption des droits d'importation si des produits nationaux et non

---

[73] *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.78 (notes de bas de page omises). À l'appui de sa déclaration, le Groupe spécial se réfère, dans les notes de bas de page 842 à 845, au rapport du Groupe spécial *États-Unis – L'article 337 de la Loi douanière de 1930* ("*États-Unis – Article 337*"), IBDD, S36/395, paragraphes 5.11 et 5.13; au rapport du Groupe spécial *États-Unis – Boissons à base de malt*, paragraphe 5.31; au rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*, page 16; et au rapport de l'Organe d'appel sur l'affaire *CE – Bananes*, paragraphes 179 et 216. Il n'a pas été fait appel des constatations du Groupe spécial au sujet de l'article III:4.

[74] *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.82.

[75] *Ibid.* (non souligné dans l'original)

> des produits importés sont utilisés suffit de permettre de constater que ces prescriptions affectent la vente ou l'utilisation des produits sur le marché intérieur, et nous ne pensons pas qu'il nous soit nécessaire d'examiner l'importance de ces prescriptions dans les circonstances actuelles en tant que facteur influençant les décisions des fabricants de véhicules automobiles au Canada concernant le choix entre les parties, matières et équipements non durables nationaux, d'une part, et les parties, matières et équipements non durables importés, d'autre part.[76]

205. De même, comme il sera souvent plus facile de ne pas dépasser la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère et d'obtenir ainsi l'avantage de la subvention de remplacement si des produits américains sont utilisés que si des produits importés sont utilisés, la position concurrentielle de ces produits sur le marché américain est "affectée" et la limitation est contraire à l'article III:4 du GATT.

3.7.4 Les produits importés sont soumis à un "traitement moins favorable"

206. Enfin, en obligeant dans certains cas à utiliser un minimum de pièces et de matières d'origine nationale, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère empêche les producteurs qui souhaitent bénéficier du régime de remplacement des FSC d'utiliser une quantité équivalente de pièces et de matières importées et, par conséquent, accorde aux produits importés un "traitement moins favorable".

207. En outre, l'utilisation de pièces et de matières d'origine nationale permet aux bénéficiaires de remplir plus facilement la condition de non-dépassement de la limitation concernant la teneur en éléments d'origine étrangère et donc d'obtenir plus aisément l'avantage fiscal subordonné à cette condition que l'emploi de produits "similaires" ne provenant pas des États-Unis.

208. En conséquence, les bénéficiaires potentiels préféreront toujours, toutes les autres conditions étant égales par ailleurs, les "articles" américains aux produits importés similaires. Ainsi, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère se traduit dans tous les cas par un "traitement moins favorable" des produits importés que des produits nationaux similaires en ce qui concerne leur utilisation.

209. Les États-Unis essaieront peut-être de répéter également en ce qui concerne cette allégation leur argument selon lequel il est aussi possible de remplir la condition de non-dépassement de la limitation concernant la teneur en éléments d'origine étrangère autrement qu'en utilisant des articles des États-Unis de sorte que cette condition n'est pas incompatible avec les règles de l'OMC.

210. Toutefois, l'article III:4 du GATT doit être respecté dans tous les cas et pour toutes les transactions, sans aucune exception. Le fait qu'une analyse transaction par transaction est nécessaire en vertu de l'article III:4 est confirmé par le rapport du groupe spécial *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules*.[77] Dans ce rapport, le groupe spécial a rejeté l'argument selon lequel les mesures prises par les États-Unis dont il s'agissait en l'espèce pouvaient être justifiées parce que l'essence importée n'était pas traitée "dans l'ensemble" moins favorablement que l'essence d'origine nationale. Les États-Unis n'ont pas fait appel de cet élément du rapport du groupe spécial. Le groupe spécial saisi de l'affaire *États-Unis – Essence* a rejeté le raisonnement fondé sur les mots "dans l'ensemble" parce qu'il signifierait qu'un traitement moins favorable dans un

[76] *Id.*, paragraphe 10.83.

[77] *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules* ("*États-Unis – Essence*"), rapport du Groupe spécial, WT/DS2/R, 29 janvier 1996.

cas pouvait être compensé par un traitement plus favorable dans un autre cas et a rappelé que cette approche avait aussi été rejetée au titre du GATT de 1947.[78]

211. Il est donc manifeste qu'en vertu de l'article III:4, une analyse doit être effectuée au niveau d'un produit déterminé et non à celui de l'application de la loi à tous les produits possibles. Aucun produit pris individuellement ne doit être traité moins favorablement qu'un produit similaire d'origine nationale - et ce dans tous les cas, pour toutes les transactions.

3.7.5 Des précédents et l'Accord sur les MIC confirment que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article III:4

212. Les conditions relatives à la teneur en éléments d'origine nationale constituent une violation patente des prescriptions de l'article III:4 du GATT en matière de traitement national, qui a déjà été condamnée à plusieurs reprises par des groupes spéciaux du GATT et de l'OMC.

213. Dans l'affaire *Canada – LEIE*, le Groupe spécial a constaté que les engagements que certains investisseurs étrangers avaient pris à l'égard du gouvernement canadien et qui consistaient notamment à acheter en quantités et proportions déterminées des produits d'origine canadienne étaient contraires à l'article III:4.[79]

214. De même, dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants*, le Groupe spécial a conclu qu'en subordonnant la suspension de la procédure engagée au titre de la disposition anti-échappatoire à des engagements de limiter l'utilisation de pièces ou matières d'origine japonaise, les CE avaient agi de manière incompatible avec l'article III:4.[80]

215. Dans l'affaire *Indonésie – Automobiles*, le Groupe spécial a constaté que l'octroi de certains avantages en matière de fiscalité et de droits d'importation à un prétendu fabricant de la "voiture nationale" en le subordonnant à un certain pourcentage d'éléments d'origine locale constituait une violation de l'article III:4.[81]

216. Enfin, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial a estimé qu'exempter certains fabricants de véhicules à moteur des droits de douane sous réserve qu'ils se conforment à certaines prescriptions relatives à la "valeur canadienne ajoutée" était incompatible avec l'article III:4.[82]

217. L'*Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce* (l'"Accord sur les MIC") a confirmé sans laisser subsister aucun doute que les conditions de la teneur en éléments d'origine locale sont incompatibles avec l'article III:4 du GATT. Le point 1 a) de la Liste exemplative de l'Accord sur les MIC comprend, parmi les MIC qui sont incompatibles avec l'article III:4, celles qui prescrivent

> "a) qu'une entreprise [...] utilise des produits d'origine nationale [...], qu'il soit spécifié qu'il s'agit [...] d'une valeur de produits, ou d'une proportion [...] de la valeur de sa production locale."

218. Comme les CE l'ont expliqué plus haut dans la section [3.3.2], la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que comporte le régime de remplacement des FSC se traduit souvent par l'obligation d'utiliser des produits américains plutôt que des articles importés. En conséquence, elle

---

[78] Le Groupe spécial s'est référé au rapport du Groupe spécial *États-Unis – Article 337*.
[79] *Canada – LEIE*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 5.4 à 5.12.
[80] *CEE – Pièces détachées et composants*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 1.19 à 5.21.
[81] *Indonésie – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 14.83 et suivants.
[82] *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphes 10.58 et suivants.

équivaut aux prescriptions visées au point 1 a) de la Liste exemplative. Cela vient encore confirmer qu'elle est incompatible avec l'article III:4 du *GATT de 1994*.

3.7.6 Conclusion

219. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE estiment que le Groupe spécial devrait constater que le régime de remplacement des FSC accorde un traitement plus favorable aux produits américains qu'aux produits importés similaires en ce qui concerne leur utilisation aux fins de la production de biens destinés à l'exportation au titre de ce régime, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*.

3.8 Les subventions de remplacement sont également incompatibles avec l'Accord sur l'agriculture

3.8.1 Introduction

220. Les États-Unis ne semblent pas avoir pris en compte l'*Accord sur l'agriculture* en mettant en œuvre les recommandations faites par l'ORD en l'espèce. Leur principal argument, à savoir qu'il y a une possibilité de bénéficier du régime de remplacement des FSC en menant les activités de production hors des États-Unis, n'a aucune pertinence pour les produits agricoles. Comme les États-Unis l'ont eux-mêmes fait valoir lors de la procédure initiale de groupe spécial[83]:

> il faut également reconnaître que, pour ce qui est de branches de production exportatrices importantes, la prescription concernant les 50 pour cent n'a guère ou pas d'effet pratique. Par exemple, dans le secteur de l'agriculture que visent les Communautés européennes dans le présent différend, la notion de l'incorporation de marchandises importées dans les produits d'exportation est irréaliste et artificielle. Ainsi, pour le secteur de l'agriculture, la prescription concernant les 50 pour cent est dans une large mesure inapplicable.

221. Les États-Unis conviennent donc que de par leur nature même, les produits agricoles, en particulier les produits de base, ne satisferont pas au critère à moins d'être produits aux États-Unis. Ils sont d'ailleurs "cultivés" hors des États-Unis afin de remplir la condition visée sous C) i).

222. Le Groupe spécial se souviendra qu'il a constaté[84] que les États-Unis avaient

> agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre de l'article 3:3 de l'Accord sur l'agriculture (et, par conséquent, avec leurs obligations au titre de l'article 8 de cet accord):
>
> - en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture en dépassement des niveaux d'engagement en matière de quantités spécifiées dans leur Liste pour ce qui est du blé;
>
> - en accordant des subventions à l'exportation visées à l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture pour ce qui est de tous les produits non inscrits sur leur Liste.

223. Toutefois, l'Organe d'appel n'a pas considéré que le régime FSC entraînait une réduction des coûts de commercialisation des exportations au sens de l'article 9:1 d) de l'*Accord sur l'agriculture*.

[83] Rapport du Groupe spécial, paragraphe 4.1211.
[84] Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.1 b).

L'interprétation du terme "commercialisation" qu'il a adoptée est en effet légèrement différente de celle du Groupe spécial.[85]

224. L'Organe d'appel a, par conséquent, examiné l'allégation formulée à titre subsidiaire par les CE au titre de l'*Accord sur l'agriculture* et a constaté que[86]:

> les États-Unis ont agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen de la mesure FSC, d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste.

225. Le fait que l'Organe d'appel a retenu l'allégation subsidiaire a notamment pour conséquence que la distinction entre produits agricoles inscrits et non inscrits sur les Listes n'a plus d'importance, puisque l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* s'applique également aux uns comme aux autres.

226. Les CE montreront plus loin dans [la section 3.7.2] que rien n'a changé avec la mise en place du régime de remplacement des FSC et que les États-Unis agissent encore d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen du régime de remplacement des FSC, d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation pour ce qui est des produits agricoles inscrits et non inscrits sur leur Liste.

227. Au cas où les États-Unis feraient valoir ou au cas où le Groupe spécial considérerait que le régime de remplacement des FSC échappe à la prohibition en vertu de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* du fait qu'il est une subvention au sens de l'article 9:1 de cet accord, les CE feront aussi valoir plus loin dans [la section 3.7.3], à titre subsidiaire, que le régime de remplacement des FSC sera en tout état de cause incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'*Accord sur l'agriculture* pour des raisons analogues à celles exposées par le Groupe spécial à propos du régime FSC.

3.8.2 Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'Accord sur l'agriculture

228. Le raisonnement de l'Organe d'appel au titre de l'*Accord sur l'agriculture* peut se résumer comme suit:

- L'Organe d'appel a conclu que le régime FSC donnait lieu à une "subvention subordonnée aux résultats à l'exportation" au sens de l'*Accord sur l'agriculture*, pour des raisons essentiellement identiques à celles qui étaient à la base de sa conclusion et de la conclusion correspondante du Groupe spécial en ce qui concerne l'*Accord SMC*.[87]

- L'Organe d'appel, poursuivant son raisonnement, a estimé que l'expression "engagements en matière de subventions à l'exportation", à l'article 10:1, doit, quand elle est rapprochée des articles 3, 8 et 9 de l'*Accord sur l'agriculture*, être considérée comme se rapportant aux produits agricoles aussi bien *inscrits* que *non inscrits* sur les Listes.[88]

[85] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 131 et 132.
[86] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 171 d).
[87] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 136 à 142.
[88] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 145 à 147.

- L'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* prohibe les subventions à l'exportation "appliquées d'une manière qui *entraîne*, ou *menace d'entraîner, un contournement* des engagements en matière de subventions à l'exportation". Comme le régime FSC crée *un droit* à recevoir des montants illimités de subventions à l'exportation non énumérées à l'article 9:1, pour les produits aussi bien inscrits que non inscrits sur les Listes, l'Organe d'appel a conclu qu'elles menacent "à tout le moins" d'entraîner un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation au titre de la première et de la seconde proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture*.[89]

- En conséquence, les subventions FSC sont également incompatibles avec l'article 8 de l'*Accord sur l'agriculture* par lequel les Membres se sont engagés à ne pas octroyer de subventions à l'exportation si ce n'est en conformité avec cet accord.[90]

229. Le même raisonnement, exactement, s'applique au régime de remplacement des FSC. Au demeurant, un contournement d'un contournement reste certainement un contournement!

230. Les CE ont démontré plus haut que le régime de remplacement des FSC donne lieu à des subventions à l'exportation. Il crée ainsi un droit des entreprises à bénéficier de ces subventions. Celles-ci *menacent* donc nécessairement, "à tout le moins", d'entraîner un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation, c'est-à-dire de l'engagement des Membres au titre de la première proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* à ne pas accorder pour ce qui est des produits inscrits sur leur Liste de subventions à l'exportation énumérées à l'article 9:1 excédant les niveaux d'engagement en matière de dépenses budgétaires et de quantités qui sont spécifiés dans la partie pertinente de leur Liste et l'engagement au titre de la seconde proposition de l'article 3:3 de l'*Accord sur l'agriculture* à n'accorder pour ce qui est des produits non inscrits sur leur Liste absolument aucune des subventions énumérées à l'article 9:1. Le régime de remplacement des FSC est donc également incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*.

3.8.3 À titre subsidiaire, les subventions de remplacement sont incompatibles avec les articles 3:3 et 8 de l'Accord sur l'agriculture lus conjointement avec l'article 9:1 du même accord

231. Sauf en soutenant que le régime de remplacement des FSC ne donne pas lieu à des subventions ou qu'elles ne sont pas subordonnées aux exportations, il semblerait que la seule manière pour les États-Unis de faire valoir que les subventions de remplacement échappent à la prohibition au titre de l'article 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* serait d'alléguer qu'elles sont des subventions à l'exportation mais entrent dans l'une des catégories énumérées à l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*.

232. Hormis son alinéa d), qui a été considéré par l'Organe d'appel comme inapplicable à l'abandon de recettes fiscales indirectement liées à la commercialisation de produits agricoles, la seule autre disposition de l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture* qui ait jamais été mentionnée comme pouvant être pertinente pour ce type de subvention[91] est l'alinéa a).

233. Au cas où les États-Unis avanceraient un tel argument, les CE allèguent à titre subsidiaire que les subventions de remplacement sont incompatibles avec les articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* pris conjointement avec celui des alinéas de l'article 9:1 qui est jugé applicable, pour les

[89] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphes 150 et 153.
[90] *Id.*, paragraphe 154.
[91] Le Groupe spécial a indiqué que l'alinéa a) de cet article pourrait être pertinent dans la note de bas de page 700 au paragraphe 7.159 de son rapport. Les États-Unis s'y sont aussi fréquemment référés dans les arguments qu'ils ont avancés pour étayer leur point de vue selon lequel l'alinéa d) n'était pas applicable au régime FSC.

mêmes raisons, *mutatis mutandis*, que celles données par le Groupe spécial dans les paragraphes 7.144 à 7.151 et 7.160 à 7.177 de son rapport initial. Il n'est pas nécessaire que les CE examinent ici l'applicabilité de l'alinéa de l'article 9:1 jugé applicable, quel qu'il soit, parce que c'est ce qui sera établi ou admis avant que l'allégation subsidiaire puisse être abordée.

3.9 Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000

234. L'article 2 de la Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit formellement l'abrogation de ce régime. Il dispose que:

> La sous-partie C de la partie III du sous-chapitre N du chapitre 1 (relative à l'imposition des sociétés de ventes à l'étranger) est abrogée.

235. Toutefois, cette abrogation est passablement illusoire parce que des transactions des FSC restent possibles pendant une période indéterminée.

236. Si l'article 5 c) 1) de la Loi sur le remplacement du régime FSC prévoit en termes généraux que cette loi s'applique aux transactions conclues après le 30 septembre 2000 et qu'aucune nouvelle FSC ne peut être créée après cette date, pour les FSC "existant le 30 septembre 2000 et à tout moment donné par la suite", les modifications apportées au régime FSC par la loi sur son remplacement ne s'appliquent à aucune transaction intervenant

- avant le 1er janvier 2002, ou
- après le 31 décembre 2001, conformément à un contrat irrévocable
  - avec des parties non apparentées et
  - en vigueur au 30 septembre 2000.

237. Les contrats irrévocables comprennent les options de renouvellement, d'achat et de remplacement faisant l'objet d'un contrat, à condition qu'elles soient opposables au vendeur, au bailleur ou à une personne équivalente.

238. La loi ne fixe absolument aucune limite à la durée du régime FSC par le biais de ces contrats et options.

239. Les CE font observer que cette disposition permet aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC pendant une période indéterminée et qu'elle perpétue donc les violations dont il a été constaté qu'elles résultaient du régime FSC au-delà de la période prévue dans le rapport du Groupe spécial et confirmée par l'Organe d'appel. En conséquence, les États-Unis n'ont pas appliqué les recommandations et décisions pertinentes de l'ORD.

240. En outre, conformément à l'article 5 c) 2) de la Loi sur le remplacement du régime FSC, les FSC peuvent refuser cet avantage en demandant à être immédiatement assujetties aux nouvelles règles, si celles-ci sont applicables, par un "choix" à cet effet. Ce choix peut être fait en ce qui concerne une seule transaction si bien que, pour les autres, les nouvelles règles s'appliqueront. Cela offre évidemment aux anciennes FSC encore une option de plus pour maximiser leurs avantages fiscaux en retenant la formule qui s'y prête le mieux.

241. Par conséquent, en continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines

conditions pendant une période indéterminée) -, les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas davantage conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

3.10 Les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai que celui-ci a fixé

242. En adoptant le 20 mars 2000 les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel, l'ORD a également fait des recommandations et rende des décisions relatives à la mise en conformité "avec effet à compter du 1er octobre 2000", c'est-à-dire la date limite fixée dans le rapport du Groupe spécial et confirmée par l'Organe d'appel.[92]

243. En ne se conformant pas aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai ainsi prescrit, les États-Unis auraient évidemment manqué à leur obligation de les appliquer à compter du 1er octobre 2000. Ils se seraient ainsi exposés au risque de contre-mesures et de suspension des concessions ou d'autres obligations de la part des CE.

244. Comme il était devenu évident que les États-Unis ne seraient pas à même de respecter le délai prescrit, ils ont demandé à l'ORD de le modifier, demande à laquelle l'ORD a accédé le 12 octobre 2000.[93]

245. Les CE font remarquer que le projet de loi sur le remplacement du régime FSC a été signé par le Président des États-Unis le 15 novembre 2000 et est donc devenu loi à cette date, c'est-à-dire 15 jours après l'expiration du délai tel que prorogé par l'ORD.

246. En conséquence, les CE font observer que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le délai fixé par celui-ci et qu'ils ne se sont donc pas conformés à l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

4. EXCEPTION PRÉLIMINAIRE: DROITS DES TIERCES PARTIES EN VERTU DES PROCÉDURES DE TRAVAIL DU GROUPE SPÉCIAL

247. Avant de conclure, les CE souhaitent appeler l'attention du Groupe spécial sur une difficulté concernant les tierces parties que soulèvent, sans aucun doute par inadvertance, ses Procédures de travail.

248. Parmi les Procédures de travail additionnelles adoptées par le Groupe spécial en application de l'article 12:1 du Mémorandum d'accord (et du point 11 de l'appendice 3 au Mémorandum d'accord), la règle 9 régit l'accès des tierces parties aux communications des Parties principales. Cette règle prévoit dans sa partie pertinente que

> Les tierces parties recevront des copies des premières communications écrites des Parties. Toute Partie peut décider de fournir aux tierces parties une copie de sa communication présentée à titre de réfutation ou de ses autres communications.

249. Une distinction nette est donc faite entre l'accès aux premières communications et aux autres communications. Alors que les tierces parties ont pleinement droit à une copie des premières communications écrites des Parties principales, leur accès aux autres communications est laissé à la discrétion de ces Parties principales.

---

[92] Rapport du Groupe spécial, paragraphe 8.8.
[93] WT/DS108/11, 2 octobre 2000; WT/DSB/M/90, 31 octobre 2000, paragraphe 6.

250. Les CE considèrent que les intérêts des tierces parties pris en compte dans le Mémorandum d'accord ne sont pas suffisamment protégés en l'espèce dès lors qu'elles se voient dénier le droit légal de recevoir une copie des communications des Parties à la première réunion du Groupe spécial, à l'exception des premières communications.

251. De l'avis des CE, cet élément des Procédures de travail est contraire à l'article 10:3 du Mémorandum d'accord, qui se lit comme suit

> Les tierces parties recevront les communications présentées par les parties au différend à la première réunion du groupe spécial. (non souligné dans l'original)

252. Cette disposition est contraignante pour les Parties et pour le Groupe spécial; elle ne comporte aucune ambiguïté et ne prévoit ni exception ni dérogation. Les groupes spéciaux ne sont pas libres de déroger dans leurs Procédures de travail aux dispositions contraignantes du Mémorandum d'accord qui accordent aux Parties et aux tierces parties des droits en matière de procédure. Empêcher les tierces parties d'avoir accès à certaines des communications écrites présentées pour préparer la première (et la seule) réunion de fond du Groupe spécial avec les Parties et les tierces parties ne va pas dans le sens d'une procédure équitable et objective.

253. Les CE tiennent à souligner que la procédure des groupes spéciaux pourrait gravement en pâtir. Empêcher les tierces parties de participer utilement à la procédure n'aidera manifestement pas le Groupe spécial à s'acquitter de sa tâche d'évaluation objective des faits et des questions de droit dont il est saisi. Les tierces parties ne devraient pas être forcées de fonder leur contribution à une procédure de règlement des différends sur des suppositions ou des renseignements de seconde main concernant les arguments avancés par les Parties. Les Procédures de travail empêchent les tierces parties d'être pleinement informées des arguments échangés devant le présent Groupe spécial à la date où a lieu la réunion de fond avec les Parties et les tierces parties. Par voie de conséquence, la limitation, à la date de la réunion avec les Parties et les tierces parties, de l'accès aux documents présentés au Groupe spécial risque aussi d'empêcher ce dernier de bénéficier de contributions de tierces parties qui pourraient lui être utiles en l'aidant à procéder à l'évaluation objective exigée de lui en vertu de l'article 11 du Mémorandum d'accord.

254. Les CE savent que certains autres groupes spéciaux ont adopté des procédures de travail analogues et c'est sans aucun doute de là que vient l'adoption de cette disposition dans la présente procédure. Mais une pratique qui est contraire aux dispositions expresses et aux objectifs du Mémorandum d'accord ne saurait être considérée comme justifiée parce qu'elle a également été suivie dans certaines autres procédures. Une erreur de procédure ne saurait cesser d'en être une parce qu'elle est répétée. Comme dans toutes les autres affaires de nature analogue auxquelles elles ont été parties, les CE maintiennent donc que cette façon de procéder est incompatible avec les garanties fondamentales d'équité de la procédure qui sont implicites dans le Mémorandum d'accord et qui s'imposent au présent Groupe spécial, quelle qu'ait pu être la pratique d'autres groupes spéciaux.[94]

255. Un précédent rapport de groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord (*Australie – Saumon*)[95] a abordé cette question mais a pris une position différente de celle définie plus haut par les CE. Celles-ci souhaitent formuler les observations suivantes sur le raisonnement du rapport *Australie – Saumon*.

---

[94] Voir les paragraphes 3.7 à 3.10 du rapport du Groupe spécial "*Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles – Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*", document WT/DS126/RW, 21 janvier 2000.

[95] *Australie - Mesures visant les importations de saumon - Recours du Canada à l'article 21:5*, rapport du Groupe spécial WT/DS18/RW, 18 février 2000.

256. Le groupe spécial saisi de cette affaire a expressément reconnu que n'envoyer aux tierces parties que des copies de ce qui est – généralement – la première série de communications est une simple "pratique" au titre de l'article 10:3.[96] Cela tend à confirmer que le Mémorandum d'accord ne contient aucune obligation légale à cet effet.

257. Le groupe spécial a aussi rappelé le caractère accéléré de la procédure au titre de l'article 21:5. Les CE voudraient toutefois réaffirmer que fournir aux tierces parties toutes les communications dont dispose le groupe spécial avant la séance qu'il tient avec elles n'alourdirait ou ne ralentirait aucunement cette procédure. Il incomberait aux tierces parties de saisir l'occasion qui leur serait ainsi donnée de faire en pleine connaissance de cause une intervention devant le groupe spécial dans le délai déjà fixé par celui-ci.

258. Compte tenu de ce qui précède, les CE demandent que le Groupe spécial décide que les tierces parties seront autorisées à recevoir toutes les communications des parties principales précédant l'unique réunion avec le Groupe spécial. Pour que cette décision puisse être appliquée, les CE demandent que le Groupe spécial la prenne et la communique aux parties et aux tierces parties dès que possible après que les États-Unis auront eu la possibilité de formuler leurs observations, c'est-à-dire après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites.

5. CONCLUSION

259. Pour les raisons exposées ci-dessus, les CE demandent au Groupe spécial de constater que:

- Le régime de remplacement des FSC créé par la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à des subventions au sens de l'*Accord SMC* et de l'*Accord sur l'agriculture.*

- Le régime de remplacement des FSC prévoit l'octroi de subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*. Cette prohibition est étayée et confirmée par le fait que ces subventions sont accordées spécifiquement au titre des exportations au sens du point e) de la Liste exemplative figurant à l'Annexe I de l'*Accord SMC*.

- La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère que prévoit le régime de remplacement des FSC subordonne la subvention de remplacement de base (et la subvention de remplacement élargie, si elle n'est pas contraire à l'article 3.1 a)), à l'utilisation de biens américains de préférence à des biens importés, ce qui est contraire à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC.*

- Le régime de remplacement des FSC accorde un traitement plus favorable aux produits américains qu'aux produits importés similaires en ce qui concerne leur utilisation aux fins de la production de biens destinés à l'exportation au titre de ce régime, ce qui est contraire à l'article III:4 du *GATT de 1994*.

- Le régime de remplacement des FSC est incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* ou, à titre subsidiaire, avec les articles 3:3 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* pris conjointement avec l'article 9:1 de cet accord.

[96] *Ibid.*, paragraphe 7.

- En continuant à offrir des subventions FSC après le 30 septembre 2000, pour les transactions effectuées par des FSC existantes jusqu'au 31 décembre 2001 (voire, dans certaines conditions, pendant une période indéterminée), les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le prescrivent l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et les recommandations et décisions de l'ORD et ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

- En ne retirant pas les subventions FSC et en ne se conformant pas aux décisions et recommandations de l'ORD à l'expiration du délai accordé par celui-ci pour ce faire, les États-Unis ne se sont pas non plus conformés à leurs obligations au titre de l'article 21 du *Mémorandum d'accord*.

260. En outre, les CE demandent au Groupe spécial de rendre une décision préliminaire selon laquelle les tierces parties ont le droit de recevoir toutes les communications écrites des parties présentées avant la réunion du Groupe spécial ainsi que de rendre cette décision préliminaire et de la communiquer aux parties et aux tierces parties dès que possible après réception de la première communication écrite des États-Unis et avant la date retenue pour la présentation des deuxièmes communications écrites.

ANNEXE

Le coût des matériaux en pourcentage de la valeur loyale et marchande des produits

L'article 943 1) C) du Code des impôts, inséré à la suite de l'adoption de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*, définit les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant, notamment,

des biens –

C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables –

i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et

ii) aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes de l'article 263A) hors des États-Unis.

Le coût des matériaux en pourcentage du prix final d'un produit varie en fonction d'un certain nombre de facteurs, par exemple leur prix sur le marché, le coût relatif des autres facteurs de production (par exemple, la main-d'œuvre, les frais généraux, l'amortissement), le niveau d'intégration du producteur concerné et le montant des bénéfices escomptés.

Néanmoins, il existe des produits pour lesquels, étant donné leurs modalités de production ou d'assemblage, les matériaux sont un intrant si important qu'il est difficile de croire qu'ils puissent jamais apporter moins de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande.

Les principaux arguments d'ordre juridique des CE sont développés, en ce qui concerne cette prescription, dans le texte de leur communication au Groupe spécial. Elles ont en outre recueilli, uniquement pour illustrer cette argumentation générale, quelques données relatives à la production dans certains secteurs (qu'elles ont recoupées avec des renseignements obtenus de certaines branches de production européennes et au cours de diverses enquêtes en matière de commerce).

Les exemples les plus évidents sont fournis par des produits assez proches des produits de base, n'ayant guère ou pas de valeur liée à une marque, peu ouvrés et dégageant une faible marge bénéficiaire. En voici quelques-uns.

1. Sidérurgie

a) Rouleaux laminés à chaud

Les rouleaux laminés à chaud sont fabriqués dans des aciéries et constituent le matériau employé pour obtenir de nombreux types de produits sidérurgiques, tels que les bandes larges, les feuillards, les produits laminés à froid et les tubes. Le coût normal de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation et les frais généraux) des rouleaux laminés à chaud est de l'ordre de 207 euros par tonne; sur cette base, la valeur loyale et marchande est de l'ordre de 220 euros par tonne.

Le coût des matériaux entrant dans la production s'établit comme suit:

Fer	109	euros par tonne
Ferraille	15	euros par tonne
Divers	8	euros par tonne
Total	132	euros par tonne

Ces matériaux entrent pour 60 pour cent dans la valeur loyale et marchande des rouleaux laminés à chaud.

b) Tôles en acier fortes

Le coût normal de production (y compris les dépenses d'administration et de commercialisation et les frais généraux) des tôles fortes est de 290 euros par tonne; sur cette base la valeur loyale et marchande est de l'ordre de 310 euros par tonne.

Coût des matériaux entrant dans la production:

Brame d'acier	200	euros par tonne
Ferraille	-10	euros par tonne (récupérée)
Total	190	euros par tonne

Ces matériaux entrent pour 61 pour cent dans la valeur loyale et marchande des tôles en acier.

c) Fixations en acier inoxydable

La matière première utilisée pour fabriquer des fixations en acier inoxydable est le fil machine en acier inoxydable. Le coût de cette matière première représente entre 55 et 61 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

2. Autres articles en métal

a) Papier d'aluminium

La principale matière première du papier d'aluminium est constituée par des brames d'aluminium. Le coût de ces brames représente entre 58 et 63 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

3. Tissus de fibres de verre

Les fils de fibre de verre sont la matière première utilisée pour produire des tissus de fibre de verre. Le coût de cette matière première représente entre 55 et 60 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

4. Produits chimiques et fibres synthétiques

a) Résines de polyéthylène téréphtalate pour la fabrication de bouteilles

Les matières premières utilisées pour la fabrication de cet article, qui sert à celle de bouteilles en plastique, sont l'acide téréphtalique purifié, le monoéthylèneglycol, le diéthylèneglycol et l'acide isophtalique. Lorsqu'on additionne leurs coûts respectifs, on obtient jusqu'à 70 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix de vente normal) du produit final.

5. Avions

Les moteurs d'un avion peuvent représenter 30 pour cent du prix final du produit fini. Et le coût de l'avionique d'un avion moderne peut lui aussi atteindre 30 pour cent de sa valeur finale.

Les moteurs et l'avionique sont généralement achetés à des fournisseurs extérieurs. Ils peuvent en s'additionnant représenter 60 pour cent du prix final.

NOTE

L'assemblage occasionne toujours des coûts de main-d'œuvre directs qui peuvent être assez élevés. Cela signifie, pour prendre l'exemple de l'avion où les moteurs et l'avionique, qui sont achetés, représentent 60 pour cent de la valeur finale, qu'aux 10 pour cent qui doivent avoir leur source aux États-Unis ou en provenir pour que le plafond de 50 pour cent ne soit pas dépassé viennent s'ajouter les frais directs afférents à la main-d'œuvre étrangère qui sont également engagés par le producteur.

Liste des pièces

Pièce n° 1 des CE	Extrait de *Inside US Trade*, 24 mars 2000 (page 9).
Pièce n° 2 des CE	Proposition initiale faite par les États-Unis pour remplacer le régime FSC.
Pièce n° 3 des CE	Lettre adressée le 26 mai 2000 par M. Lamy, membre de la commission, à M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis.
Pièce n° 4 des CE	Lettre adressée le 31 août 2000 par M. Lamy, membre de la commission, à M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis.
Pièce n° 5 des CE	*Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* (la "Loi sur le remplacement du régime FSC").
Pièce n° 5A des CE	*Explication technique de l'amendement proposé par le Sénat à la "Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux, H.R. 4986* (JCX-111-00), 1er novembre 2000.
Pièce n° 6 des CE	Rapport du Service de recherche du Congrès sur les avantages fiscaux accordés aux sociétés de ventes à l'étranger au titre de l'exportation et l'Organisation mondiale du commerce *The Foreign Sales Corporation FSC Tax Benefit for Exporting and the WTO*, David L. Brumbaugh, spécialiste des finances publiques. Division de l'administration et des finances.
Pièce n° 7 des CE	Rapport de M. Eizenstat, Secrétaire d'État adjoint des États-Unis, intervenant à l'occasion de l'adoption par la Commission des finances du Sénat, le 19 septembre 2000, du projet de loi sur le remplacement du régime FSC, *Inside US Trade*, 3 novembre 2000 (l'article commence page 26 et se poursuit pages 24 et 25. Le texte cité figure à la page 25).
Pièce n° 8 des CE	Estimation de coût faite le 13 septembre 2000 par le Bureau du budget du Congrès.
Pièce n° 9 des CE	Liste des dispositions du sous-titre A, chapitre 1, sous-chapitre B, partie III du Code des impôts excluant certains revenus de l'imposition aux États-Unis.

ANNEXE A-2

PREMIÈRE COMMUNICATION ÉCRITE DES ÉTATS-UNIS
(7 février 2001)

TABLE DES MATIÈRES

Page

I. INTRODUCTION 61
II. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE 62
III. RAPPEL DES FAITS 64
A. DESCRIPTION DE LA LOI 64
1. Les objectifs de la Loi et son effet sur le système fiscal des Etats-Unis 64
a) Mise en conformité avec les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel 65
b) Nouvelle approche de l'imposition des revenus étrangers aux États-Unis 65
c) Une mesure visant à éviter la double imposition 65
2. Définition des revenus extraterritoriaux exclus 66
a) Élément qualitatif des revenus exclus: leur caractère extraterritorial 66
b) Élément quantitatif des revenus du commerce extérieur qui sont exclus 67
3. Traitement équitable des contribuables 68
4. Date d'entrée en vigueur de la Loi 68
5. Règles transitoires prévues par la Loi 68
B. LA LOI ALIGNE SUR LE MODÈLE EUROPÉEN LA MÉTHODE D'IMPOSITION DES REVENUS ÉTRANGERS AUX ÉTATS-UNIS 69
C. LA LOI EST FONDAMENTALEMENT DIFFÉRENTE DU RÉGIME FSC 70
1. Le régime FSC constituait une exception relativement limitée à la règle générale des États-Unis prévoyant l'imposition mondiale des revenus perçus à l'exportation 71
2. La Loi modifie fondamentalement le traitement fiscal des revenus extraterritoriaux aux États-Unis 71
3. La Loi n'oblige pas à exporter 72
IV. QUESTIONS SOULEVÉES DANS LA PRÉSENTE PROCÉDURE 72
V. ARGUMENTS 73
A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES 73
B. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION AU SENS DE L'ARTICLE PREMIER DE L'ACCORD SMC 73
1. Au sens de l'article premier, le point de référence normatif est la "règle interne applicable" d'un Membre 74

Page

2. En excluant les revenus extraterritoriaux du "revenu brut", la Loi n'entraîne pas l'abandon de recettes normalement exigibles 75

a) Conformément à la législation fiscale américaine, le "revenu brut" détermine la compétence fiscale des États-Unis 75

b) Un Membre de l'OMC est libre de modifier la règle régissant sa propre compétence fiscale 76

c) Au regard du point de référence normatif modifié, l'impôt sur les revenus exclus par la Loi n'est pas "normalement exigible" 77

3. Les arguments des CE au titre de l'article premier sont incompatibles avec le texte de l'alinéa ii), tel qu'il a été interprété par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC* 78

a) L'argument des CE selon lequel l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi devrait être considérée comme une exemption 78

b) L'argument des CE selon lequel l'exclusion constitue une subvention parce qu'elle devrait être plus large 79

c) L'argument des CE selon lequel les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas une "catégorie générale" 80

4. Les CE n'ont pas démontré, de fait, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles 82

C. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC 83

1. Le sens de l'article 3.1 a) 83

2. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation 84

a) La Loi ne fait pas expressément des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux 84

b) Telle qu'elle est appliquée, la Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux 85

i) La Loi repose sur un principe neutre à l'égard des exportations 85

ii) Comme les revenus extraterritoriaux proviennent d'une large gamme de transactions effectuées à l'étranger, les contribuables peuvent en bénéficier, dans le cadre du nouveau régime, sans exporter 85

iii) Aux termes de la Loi, les contribuables peuvent maximiser, sans exporter, leurs revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus 87

iv) L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger définit en partie une "transaction réalisée à l'étranger" 87

3. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a) repose sur un critère juridique erroné 88

a) Les CE énoncent un nouveau critère pour l'application de l'article 3.1 a) 88

b) La Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une "condition parmi plusieurs autres conditions" 89

Page

4. L'affirmation des CE selon laquelle l'exclusion ne s'applique pas aux activités de la production à l'étranger est erronée et n'est pas étayée par des éléments factuels 90

a) L'application de l'exclusion aux transactions portant sur des biens fabriqués à l'étranger n'est pas limitée aux cas où un fabricant étranger choisit d'être assimilé aux entreprises américaines 90

b) Les entreprises industrielles étrangères peuvent choisir d'être assimilées aux entreprises américaines sans avoir à supporter des obligations fiscales supplémentaires 91

c) L'option de l'assimilation aux entreprises américaines a été prévue pour uniformiser le traitement fiscal des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger 91

5. Les CE n'ont pas fourni d'éléments de preuve démontrant que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations 92

D. COMME L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI EST UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE, IL NE S'AGIT PAS D'UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE, EN VERTU DE LA CINQUIÈME PHRASE DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 DE L'ACCORD SMC 93

1. Rapport entre l'article 3.1 a) et la note de bas de page 59 93

a) Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées en vertu de l'Accord SMC 93

b) Rapport entre le point e) de l'Annexe I et l'article 3.1 a) 93

c) Rapport entre la note de bas de page 59 et le point e) 95

i) La première phrase de la note de bas de page 59: Le report 95

ii) La cinquième phrase de la note de bas de page 59: Éviter la double imposition 96

d) La note de bas de page 59 désigne certaines mesures comme ne constituant pas des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5 97

2. Mesures visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 98

a) La non-imposition des revenus de source étrangère est une méthode largement admise pour éviter la double imposition 98

b) Explication de la méthode de l'exemption (non-imposition) permettant d'éviter la double imposition: le modèle de l'OCDE 99

c) La méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt pour certains contribuables 100

3. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure qui vise à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 101

a) La Loi a recours à la non-imposition plutôt qu'au crédit d'impôt pour éviter la double imposition 101

b) La Loi prévoit l'exclusion partielle des revenus de source étrangère 102

c) L'exclusion prévue par la Loi est analogue aux exemptions territoriales prévues dans les systèmes des États membres des CE. 103

Page

4. Conclusion 103

E. LA RÈGLE LIMITANT À 50 POUR CENT LA VALEUR DE CERTAINS ÉLÉMENTS D'ORIGINE ÉTRANGÈRE NE REND PAS L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC 103

1. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) est sans objet en raison de la note de bas de page 5 de l'Accord 104

2. Sens de l'article 3.1 b) 104

3. Les CE interprètent mal la règle des 50 pour cent 104

4. Le rapport *Canada – Automobiles* confirme que l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés 105

a) Décision de l'Organe d'appel 105

b) Application à la Loi de l'analyse faite dans l'affaire *Canada – Automobiles* 106

F. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE III:4 DU GATT DE 1994 107

1. Sens de l'article III:4 107

2. Les CE font une description inexacte de la règle des 50 pour cent 108

3. Les CE ne fournissent aucun élément de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article III:4 109

G. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS CONTRAIRE AUX OBLIGATIONS DES ÉTATS-UNIS AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE 110

H. LES ÉTATS-UNIS SE SONT CONFORMÉS AUX RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD 110

1. Compte tenu de toutes les circonstances propres au présent différend, le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires énoncées dans la Loi constituent une manière raisonnable de donner suite aux recommandations et décisions de l'ORD 110

2. Les États-Unis ont respecté les délais spécifiés par l'ORD 112

I. LE GROUPE SPÉCIAL DEVRAIT REJETER L'EXCEPTION PRÉLIMINAIRE SOULEVÉE PAR LES CE CONCERNANT LES DROITS DES TIERCES PARTIES 112

VI. CONCLUSION 114

I. INTRODUCTION

1. Les Communautés européennes ("CE") ont engagé la présente procédure pour contester la Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ("la Loi").[1] Les CE prétendent que la nouvelle loi est fondamentalement identique aux dispositions fiscales relatives aux sociétés de vente à l'étranger (ou "FSC") qu'elle remplace, et elles proposent une nouvelle interprétation des règles de l'OMC. Les États-Unis présentent cette communication au Groupe spécial pour expliquer comment fonctionne la nouvelle loi et pourquoi elle est compatible avec les règles de l'OMC.

2. Les efforts des CE pour dépeindre la nouvelle Loi de la même façon que le régime FSC sont malvenus car la Loi a été expressément conçue pour corriger les défauts constatés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*. La Loi diffère du régime FSC à bien des égards, mais deux sont particulièrement importants. Premièrement, à la différence du régime FSC, la Loi modifie la règle générale des États-Unis – ou point de référence normatif – régissant l'imposition des revenus étrangers et elle ne crée pas d'exception entraînant une économie d'impôts à une règle générale normalement applicable qui procure des recettes. La Loi n'accorde donc pas de subvention. Deuxièmement, comme la Loi s'applique à une vaste catégorie de revenus, elle n'est pas subordonnée aux exportations. Par conséquent, comme le Groupe spécial et l'Organe d'appel l'ont constaté dans le cas des FSC, elle ne crée pas une situation dans laquelle un Membre de l'OMC, "ayant décidé d'imposer une catégorie particulière de revenus […] accord[e] une exclusion, subordonnée aux exportations, du champ […] de [ses] autres règles en matière d'imposition".[2] En fait, la Loi n'établit pas de subordination aux exportations et elle n'"exclut" aucun revenu qui serait "imposé en vertu [d']autres règles".

3. Au contraire, la Loi modifie radicalement la façon dont les États-Unis imposent les revenus provenant de la vente, de la location-vente ou de la location de biens hors de leurs frontières et la méthode qu'ils emploient pour éviter la double imposition de ces revenus. Jusque-là, les États-Unis avaient un système d'imposition mondial, consistant à imposer tous les revenus des personnes physiques et morales américaines, quel que soit le lieu où ils étaient perçus. Dans le cadre de ce système, ils recouraient principalement au crédit d'impôts pour compenser les impôts prélevés à l'étranger et éviter ainsi l'imposition des mêmes revenus par deux autorités fiscales. En adoptant la nouvelle Loi, les États-Unis ont abandonné ce système qui évitait la double imposition principalement par le jeu de crédits d'impôts. Pour éviter la double imposition, la nouvelle Loi prévoit quant à elle que les revenus en question ne sont pas imposables aux États-Unis. En excluant ces revenus du champ de l'impôt américain au lieu de recourir à des crédits d'impôts, elle adopte, à bien des égards, une méthode analogue à l'exemption territoriale des revenus étrangers pratiquée par de nombreux pays.

4. Le remaniement des règles de l'OMC par les CE est encore plus préoccupant que leur description erronée de la Loi. S'agissant de la définition d'une "subvention", les CE ne tiennent aucun compte de ce que l'Organe d'appel a dit à propos de la signification du "point de référence normatif défini" par rapport auquel on pourrait comparer "la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation".[3] Au lieu de s'en tenir à ces termes, les CE demandent au Groupe spécial de renverser l'analyse de l'Organe d'appel en traitant l'exception qui procure des recettes prévue par la Loi comme le "point de référence normatif défini" pour la comparer à la nouvelle *règle générale* des États-Unis excluant les revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt américain.

---

[1] Loi n° 106-519, 114 Stat. 2423 (2000), jointe en tant que pièce n° 1 des États-Unis.

[2] *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"* ("*FSC* (*Organe d'appel*)"), WT/DS108/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 2000, paragraphe 99; *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de ventes à l'étranger"* ("*FSC* (*Groupe spécial*)"), WT/DS108/R, rapport du Groupe spécial modifié par l'Organe d'appel, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.108.

[3] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90.

5. Les CE proposent en outre un nouveau critère pour définir une subvention à l'exportation. Selon elles, il s'agit de savoir non pas si une subvention est conditionnée par les résultats à l'exportation ou en dépend pour exister, comme l'a dit l'Organe d'appel, mais plutôt si les exportations sont soumises à un traitement différent de celui qui est appliqué aux transactions intérieures similaires. Un tel critère ne repose ni sur les termes de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires ("Accord SMC") ni sur les rapports des groupes spéciaux ou de l'Organe d'appel qui ont interprété cet accord. Les CE vont même jusqu'à dire que la Liste exemplative de subventions à l'exportation – qui donne simplement des exemples de subventions prohibées – étend la prohibition au-delà des subventions qui sont "subordonnées […] aux résultats à l'exportation".

6. Le fait que les CE passent sous silence les différences importantes entre la Loi et le régime FSC, et essaient de travestir la Loi et de remanier les dispositions de l'OMC en en forçant le sens, donne à penser qu'elles n'arrivent pas à faire entrer la Loi dans un cadre préexistant pour démontrer l'existence d'une incompatibilité avec les règles de l'OMC et qu'elles ne peuvent pas expliquer en quoi la Loi constitue une subvention à l'exportation alors que les mesures comparables de leurs États membres n'en sont pas. Les CE disent en fait que, bien qu'elles ne puissent pas en donner une définition, elles savent reconnaître une subvention ou une subvention à l'exportation.

7. Pour cette raison, les CE contestent la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère, énoncée dans la Loi (la "règle des 50 pour cent"), mais de surcroît elles essaient d'utiliser leur interprétation erronée de cette règle pour remettre en cause toutes les autres dispositions de la Loi. Elles prétendent en effet que, même si les autres dispositions ne constituent pas en elles-mêmes des subventions ou des subventions à l'exportation, la règle des 50 pour cent vicie l'ensemble de la Loi et en fait une subvention à l'exportation. Or, cette règle ne limite que la valeur de certains éléments d'origine étrangère et ne désavantage pas les produits importés, comme le prétendent les CE. Contrairement à ce qu'elles affirment, elle ne vicie en aucun cas l'ensemble de la Loi.

8. Il est fâcheux que les CE manquent de rigueur dans leur jugement. En droit international public, l'interprétation et l'application des traités nécessitent le strict respect des termes du traité et une explication claire des raisons pour lesquelles une mesure contestée est ou n'est pas conforme à ces termes. Les États-Unis demandent respectueusement au Groupe spécial de rejeter l'approche des CE, qui préjuge des résultats, et d'appliquer plutôt une méthode d'analyse fondée sur des principes et respectant les termes des dispositions pertinentes de l'OMC. À leur avis, une telle analyse amènera à la conclusion que la Loi est conforme à ces dispositions.

II. HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE

9. La présente procédure porte sur les mesures prises par les États-Unis pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD énoncées dans le document WT/DS108.

10. L'historique de la procédure jusqu'à la phase de l'examen par le groupe spécial initial est décrit aux paragraphes 1.1 à 1.7 du rapport *FSC* (*Groupe spécial*). Dans son rapport final, distribué le 8 octobre 1999, le Groupe spécial a constaté que l'exonération fiscale des FSC constituait une subvention à l'exportation prohibée qui était incompatible avec les obligations des États-Unis au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.[4] Il a constaté en outre que cette exonération constituait une subvention à l'exportation au sens de l'article 9:1 d) de l'Accord sur l'agriculture et que les États-Unis avaient agi d'une manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 3:3 et 8 de cet

[4] *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 8.1 a).

accord.[5] Conformément à l'article 4.7 de l'Accord SMC, le Groupe spécial a spécifié que "les subventions FSC [devaient] être retirées avec effet à compter au plus tard du 1er octobre 2000".[6]

11. Les États-Unis et les CE ont fait appel de certaines constatations du Groupe spécial. L'Organe d'appel, qui a distribué son rapport le 24 février 2000, a confirmé les constatations du Groupe spécial au titre de l'Accord SMC, tout en modifiant quelque peu son raisonnement, et il a infirmé ses constatations au titre de l'Accord sur l'agriculture, constatant plutôt que les États-Unis avaient agi de manière incompatible avec leurs obligations au titre des articles 10:1 et 8 de cet accord.[7]

12. L'ORD a adopté les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel le 20 mars 2000. Le 7 avril 2000, les États-Unis ont informé l'ORD de leur intention de mettre en œuvre ses recommandations et décisions d'une manière compatible avec leurs obligations dans le cadre de l'OMC.

13. Malgré toute leur bonne volonté, les États-Unis n'ont pas pu promulguer la loi rectificative dans les délais prévus, pour diverses raisons.[8] En conséquence, ils ont demandé, le 29 septembre 2000, que l'ORD proroge jusqu'au 1er novembre 2000 le délai imparti pour la retrait du régime FSC.[9] L'ORD a accordé cette prorogation le 12 octobre 2000. Également le 29 septembre 2000, les États-Unis et les CE sont parvenus à un accord sur les procédures applicables dans le suivi du différend relatif aux *FSC*.[10] Cet accord prévoyait pour l'essentiel qu'un groupe spécial et l'Organe d'appel examineraient la compatibilité de la Loi avec les dispositions de l'OMC avant tout examen du niveau approprié, le cas échéant, des contre-mesures ou de la suspension de concessions conformément à l'article 22:6 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends.

14. La Loi a été promulguée le 15 novembre 2000. Ses dispositions étaient applicables aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000.

15. Le 17 novembre 2000, les CE ont engagé une procédure au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord en demandant l'ouverture de consultations avec les États-Unis au sujet de la Loi.[11] Le même jour, les CE ont demandé à l'ORD l'autorisation de prendre des contre-mesures appropriées et de suspendre des concessions conformément à l'article 4.10 de l'Accord SMC et à l'article 22:2 du Mémorandum d'accord.[12] Le 27 novembre 2000, les États-Unis ont contesté le caractère approprié des contre-mesures et le niveau de la suspension de concessions proposé par les CE, si bien que la question a été soumise à arbitrage, conformément à l'article 4.11 de l'Accord SMC et à l'article 22:6 du Mémorandum d'accord.[13]

---

[5] *Id*., paragraphe 8.1 b).
[6] *Id*., paragraphe 8.8.
[7] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 177 b) à d).
[8] Les États-Unis notent que les CE ont fait état de discussions entre leurs responsables et des responsables américains au sujet des dispositions législatives proposées initialement pour mettre en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD. *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 4 à 14. La législation finalement adoptée par les États-Unis – la Loi – diffère sensiblement des propositions initiales et répond en fait à certaines préoccupations exprimées par les CE. Étant donné ces différences, les propositions législatives initiales sont sans rapport avec les questions soumises au Groupe spécial, bien qu'elles témoignent des efforts considérables déployés de bonne foi par les États-Unis pour essayer de répondre aux préoccupations des CE et d'honorer leurs obligations dans le cadre de l'OMC.
[9] WT/DS108/11 (2 octobre 2000).
[10] WT/DS108/12 (5 octobre 2000).
[11] WT/DS108/14 (21 novembre 2000).
[12] WT/DS108/13 (17 novembre 2000).
[13] WT/DS108/15 (27 novembre 2000).

16. Les États-Unis et les CE ont tenu des consultations le 4 décembre 2000, mais n'ont pas pu régler la question. Le 7 décembre 2000, les CE ont demandé l'établissement d'un groupe spécial au titre de l'article 21:5.[14] L'ORD a constitué le groupe spécial le 20 décembre 2000.[15]

17. Conformément à l'accord du 29 septembre sur les procédures applicables, les États-Unis et les CE ont demandé conjointement, le 21 décembre 2000, que la procédure d'arbitrage au titre des articles 4:11 et 22:6 soit suspendue jusqu'à l'adoption du rapport du Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 ou, en cas d'appel, jusqu'à l'adoption du rapport de l'Organe d'appel.[16] En conséquence, l'arbitrage a été suspendu.[17]

18. Après l'établissement et la composition du Groupe spécial, le 21 décembre 2000, celui-ci a tenu une réunion d'organisation avec les parties et leur a présenté un projet de calendrier et de procédures de travail. Le projet de calendrier prévoyait que les deux parties déposeraient simultanément leurs communications écrites présentées à titre de réfutation. À la réunion d'organisation, les États-Unis ont fait observer que, si les réfutations écrites étaient présentées simultanément, ils n'auraient pratiquement rien à dire puisqu'ils auraient déjà répondu, dans leur première communication, à la première communication des CE. En revanche, les CE pourraient répondre, dans leur réfutation, à la première communication des États-Unis. Elles auraient donc en fait la possibilité de présenter deux communications écrites tandis que les États-Unis ne pourraient en présenter qu'une. En conséquence, les États-Unis ont demandé que les communications présentées à titre de réfutation soient déposées successivement de manière à ce que les CE présentent la leur avant les États-Unis.

III. RAPPEL DES FAITS

19. Dans cette section, les États-Unis décrivent la Loi et la limitation territoriale qu'elle impose à la compétence fiscale des États-Unis. Puis ils comparent la Loi aux systèmes européens qui prévoient une exemption territoriale pour les revenus provenant de transactions à l'exportation. Enfin, ils indiquent ce qui distingue la Loi de l'ancien régime FSC.

A. DESCRIPTION DE LA LOI

20. La Loi atteint deux objectifs fondamentaux. Premièrement, pour mettre en œuvre les recommandations de l'ORD, elle abroge, dans son article 2, les dispositions relatives aux FSC contenues dans les articles 921 à 927 du Code des impôts des États-Unis.[18] Deuxièmement, dans son article 3, elle établit un nouveau régime pour le traitement des revenus extraterritoriaux[19], dans le cadre duquel ces revenus sont exclus du revenu brut aux fins de l'impôt américain et, comme cela est expliqué ci-après, sont ainsi soustraits à la compétence fiscale des États-Unis. Les raisons et les détails de cette exclusion sont exposés ci-après.

1. Les objectifs de la Loi et son effet sur le système fiscal des États-Unis

21. Les rapports des commissions compétentes du Congrès des États-Unis sont des éléments essentiels de l'historique de la Loi et expliquent l'intention fondamentale du Congrès.[20]

---

[14] WT/DS108/16 (8 décembre 2000).
[15] *Voir* WT/DS108/19 (5 janvier 2001).
[16] WT/DS108/19 (5 janvier 2001).
[17] WT/DS108/18 (21 décembre 2000).
[18] Article 2 de la Loi.
[19] Article 3 de la Loi.
[20] Rapport du Sénat n° 106-416 (2000) ("*Rapport du Sénat*") (pièce n° 2 des États-Unis); Rapport de la Chambre des représentants n° 106-845 (2000) ("*Rapport de la Chambre*") (pièce n° 3 des États-Unis).

a) Mise en conformité avec les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel

22. L'historique de la Loi indique clairement que l'un de ses objectifs était de donner suite aux constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*.[21] Elle atteint cet objectif de deux façons. Premièrement, elle abroge les dispositions relatives aux FSC avec effet au 1er octobre 2000. À compter de cette date, aucune société ne peut plus choisir d'être traitée comme une FSC.[22] De plus, sous réserve de règles transitoires raisonnables et coutumières, les dispositions relatives aux FSC ne sont plus applicables aux transactions effectuées après la date d'entrée en vigueur de la Loi, par l'intermédiaire de FSC existantes.

23. Deuxièmement, la Loi corrige le défaut du régime FSC constaté à la fois par le Groupe spécial et par l'Organe d'appel – à savoir, le fait que l'exonération des FSC était une exception aux règles fiscales normalement applicables, qui visait uniquement les exportations. Au lieu d'appliquer un traitement unique ou spécial aux revenus obtenus à l'exportation, la Loi traite de la même façon toutes les ventes à l'étranger et tous les contribuables. Comme dans le cadre de nombreux systèmes fiscaux en vigueur dans les CE et ailleurs, les revenus qui ne relèvent pas de la compétence fiscale des États-Unis ne sont limités en aucune façon aux revenus gagnés à l'exportation. Ainsi, les contribuables sont soumis au même traitement fiscal pour ce qui est des revenus provenant de transactions réalisées à l'étranger, qu'il s'agisse ou non d'exportations. De plus, l'exclusion prévue par la Loi s'applique à ces revenus, qu'ils soient perçus par une personne physique ou morale américaine ou étrangère ou par une société de personnes ou une autre entité intermédiaire.

b) Nouvelle approche de l'imposition des revenus étrangers aux États-Unis

24. Outre la mise en œuvre des recommandations de l'ORD, la Loi visait aussi à rationaliser le traitement des revenus étrangers dans le cadre du système fiscal américain. Indépendamment du différend relatif aux *FSC*, le Sénat des États-Unis avait entrepris de revoir les dispositions internationales du Code des impôts en procédant à des auditions au début de 1999. Parmi les questions soulevées figurait le réexamen du traitement fiscal des revenus étrangers aux États-Unis.[23]

25. Si le différend relatif aux *FSC* a eu une incidence certaine sur la date d'adoption de la Loi, la teneur du texte a été influencée par les travaux du Congrès. En excluant les revenus extraterritoriaux de la définition du "revenu brut", la Loi modifie fondamentalement le mode d'imposition des revenus étrangers aux États-Unis.[24] Comme l'indique l'historique de la Loi, la nouvelle définition du "revenu brut" fixe les limites extérieures de la compétence fiscale des États-Unis.[25] Alors que celle-ci s'étendait auparavant à tous les revenus des personnes physiques ou morales américaines, la Loi établit une nouvelle règle générale en vertu de laquelle les revenus extraterritoriaux des contribuables américains sont exclus du champ de la compétence fiscale des États-Unis. Prenant acte de ce fait, un rapport du Congrès indique que les limites territoriales fixées par la Loi "sont analogues aux exclusions prévues dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux, en particulier ceux des États membres de l'Union européenne".[26]

c) Une mesure visant à éviter la double imposition

26. Enfin, la Loi définit une méthode pour éviter la double imposition.[27] Son historique indique clairement que le Congrès considérait l'exclusion des revenus extraterritoriaux comme un moyen

[21] *Rapport du Sénat*, page 5; *Rapport de la Chambre*, page 3.
[22] Article 5 b) 1) de la Loi.
[23] *Rapport du Sénat*, page 5; *Rapport de la Chambre*, page 18.
[24] *Rapport du Sénat*, page 17.
[25] *Id.*, page 16.
[26] *Id.*, page 5.
[27] *Id.*, pages 2 et 6.

d'éviter la double imposition de ces revenus.[28] Puisque l'exclusion évite la double imposition, la Loi supprime les crédits d'impôts et les déductions qui pourraient être accordés normalement au titre des revenus extraterritoriaux exclus.[29] En excluant certains revenus étrangers, elle adopte une méthode qui est admise au plan international pour éviter la double imposition et qui est employée par de nombreux États membres des CE et d'autres pays.

2. Définition des revenus extraterritoriaux exclus

27. Plus précisément, les revenus extraterritoriaux sont exclus du "revenu brut" en vertu de l'article 114 a) du Code des impôts, ajouté par la Loi. Ces revenus sont donc classés hors du champ de la compétence fiscale des États-Unis.

28. La Loi donne une définition détaillée de l'expression "revenus extraterritoriaux". Cette définition figure essentiellement dans les nouveaux articles 114, 941, 942 et 943 du Code des impôts qui sont reproduits dans la pièce n° 1 des États-Unis et qui sont résumés ici.

29. La définition des revenus extraterritoriaux comporte trois grands points: 1) ces revenus sont généralement des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises, 2) qui sont imputables aux recettes brutes du commerce extérieur, 3) et qui sont liés à l'accomplissement, par le contribuable, de certains processus économiques à l'étranger.[30] Cette définition renferme un élément qualitatif et un élément quantitatif. L'élément qualitatif concerne le type de transactions faisant l'objet d'une exclusion et l'élément quantitatif le montant des revenus exclus. Ces deux éléments sont décrits ci-après.

a) Élément qualitatif des revenus exclus: Leur caractère extraterritorial

30. Le premier élément des revenus extraterritoriaux, qui est peut-être le plus important, est qu'ils proviennent de transactions extraterritoriales – c'est-à-dire réalisées à l'étranger –, qu'il s'agisse de vente, de location-vente ou de location. La Loi stipule que les revenus extraterritoriaux doivent provenir de l'une des cinq catégories suivantes de transactions effectuées à l'étranger[31]:

1) la vente de biens remplissant les conditions requises en vue de leur utilisation ou de leur cession hors des États-Unis;
2) la location-vente de biens remplissant les conditions requises en vue de leur utilisation par le preneur hors des États-Unis;
3) la fourniture de services liés et annexes aux activités des deux premières catégories;
4) la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées, dans le cadre des trois premières catégories d'activités;
5) la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets réalisés hors des États-Unis.[32]

[28] *Rapport de la Chambre*, page 18 ("Les revenus extraterritoriaux exclus par la Loi du champ d'application de l'impôt sur le revenu aux États-Unis sont analogues aux revenus de source étrangère qui sont exclus du champ de l'impôt dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux").

[29] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 114 c) à d) du Code des impôts.

[30] Article 3 de la Loi, modifiant les articles 114 b) à e) et 942 b) 1) du Code des impôts.

[31] Pour être précis, l'article 114 e) définit les revenus extraterritoriaux comme étant les revenus bruts imputables aux "recettes brutes du commerce extérieur". Ces dernières sont elles-mêmes définies, à l'article 942 a), comme étant les recettes brutes provenant de l'une des cinq catégories de transactions effectuées à l'étranger qui sont mentionnées ici. *Voir id.*

[32] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 a) 1) du Code des impôts.

La Loi souligne le caractère extraterritorial des revenus exclus en stipulant que les biens ou services vendus ou loués ne doivent pas être utilisés ou fournis aux États-Unis et ne peuvent pas être destinés à l'usage des États-Unis eux-mêmes ou d'un intermédiaire.[33]

31. De plus, la Loi exige que les recettes brutes qui sont à l'origine des revenus extraterritoriaux exclus soient liées à une activité menée à l'étranger. Les revenus extraterritoriaux exclus ne peuvent provenir que de transactions pour lesquelles le contribuable (ou une personne qui lui est liée) entreprend à l'étranger des activités de démarchage, de négociation ou de passation de contrats et supporte, à hauteur d'un certain seuil, les coûts afférents à la conduite d'activités économiques à l'étranger.[34] Ces activités (ou "processus") économiques peuvent appartenir à une ou plusieurs des cinq catégories suivantes:

1) publicité et promotion des ventes;
2) traitement des commandes des clients et organisation de la livraison;
3) transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client;
4) facturation;
5) prise en charge du risque de crédit.[35]

La part des coûts à assumer est fixée à 50 pour cent du total des coûts afférents à ces cinq catégories d'activités ou à 85 pour cent du total des coûts afférents à deux d'entre elles.[36] Les processus économiques indiqués doivent être réalisés, et le seuil prescrit doit être atteint, pour chaque transaction effectuée à l'étranger qui génère des revenus extraterritoriaux exclus.

32. La Loi dispose en outre que 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande des biens concernés peuvent être imputables à des articles produits hors des États-Unis et aux coûts de main-d'œuvre directs supportés hors des États-Unis.[37] Les biens peuvent satisfaire à cette prescription même si la valeur loyale et marchande des intrants ou des éléments qu'ils contiennent est à 100 pour cent d'origine étrangère.

b) Élément quantitatif des revenus du commerce extérieur qui sont exclus

33. Outre l'élément qualitatif décrit ci-dessus, la Loi prévoit trois méthodes distinctes pour déterminer les "revenus exclus". Plus précisément, les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont les revenus provenant de transactions visées dont l'exclusion réduit le revenu imposable du contribuable dans une proportion de 15 pour cent des revenus du commerce extérieur, de 1,2 pour cent des recettes brutes totales, ou de 30 pour cent des revenus provenant de la vente ou de la location-vente à l'étranger, la valeur la plus grande étant appliquée.[38] Il est nécessaire de prévoir des méthodes de calcul différentes car les contribuables utilisent différents modèles d'entreprise et l'emploi d'une seule méthode pourrait entraîner des disparités entre des entreprises qui mènent des activités similaires à l'étranger. Les contribuables peuvent donc choisir la méthode de calcul des revenus exclus qui convient le mieux à leur situation.[39]

---

[33] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 2) du Code des impôts.
[34] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 1) et 942 b) 2) A) du Code des impôts.
[35] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 3) du Code des impôts.
[36] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 2) A) ii) et B) du Code des impôts.
[37] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.
[38] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 a) 1) du Code des impôts.
[39] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 a) 2) du Code des impôts. Parmi les trois méthodes de calcul prévues pour déterminer les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises", la première est basée sur un pourcentage du total des "revenus du commerce extérieur", la deuxième, sur un pourcentage des recettes totales, et la troisième, sur un pourcentage d'un sous-ensemble des "revenus du commerce extérieur", à savoir les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger". Autrement dit, les "revenus provenant de la vente et de la location-vente à l'étranger" sont un type de revenus du

3. Traitement équitable des contribuables

34. La Loi s'applique de la même façon aux particuliers, aux sociétés de personnes et aux entreprises qui ont des revenus extraterritoriaux exclus, qu'ils soient établis aux États-Unis ou à l'étranger, la seule condition étant qu'ils soient assujettis à l'impôt aux États-Unis.[40] Comme l'indique l'historique de la Loi:

> le projet de loi prévoit que les biens fabriqués hors des États-Unis doivent être produits par 1) une société américaine, 2) un citoyen ou un résident des États-Unis, 3) une société étrangère qui choisit d'être imposée aux États-Unis comme une société américaine, ou 4) une société de personnes ou une autre entité intermédiaire dont les associés ou les propriétaires appartiennent à l'une des trois catégories précédentes.[41]

Cette condition vise à uniformiser le traitement des contribuables américains qui exercent des activités à l'étranger dans le cadre de succursales et dans le cadre de filiales.[42] Pour rendre ce traitement encore plus équitable, la Loi dispose que les biens peuvent faire l'objet d'une transaction remplissant les conditions requises même s'ils sont produits hors des États-Unis.[43]

35. De plus, la Loi permet à une société étrangère d'opter pour le traitement appliqué aux sociétés américaines pour faire en sorte que les biens produits hors des États-Unis ne le soient pas nécessairement par une personne physique ou morale américaine (par exemple, une société américaine).[44] Ce choix est analogue à celui qui est offert à d'autres contribuables qui sans cela ne seraient pas assujettis à l'impôt américain.[45]

4. Date d'entrée en vigueur de la Loi

36. La Loi s'applique aux transactions réalisées après le 30 septembre 2000.[46] Toutes ses dispositions prennent effet à compter de cette date. Par conséquent, aucune FSC ne peut être créée à compter du 30 septembre 2000.[47] Une société étrangère créée après cette date sera traitée conformément aux règles générales applicables à toutes les sociétés étrangères. Cette société ou sa société mère américaine ne peut se prévaloir d'aucune des règles de l'ancien régime FSC, y compris la "déduction spéciale pour dividendes distribués". En outre, sous réserve de certaines règles transitoires raisonnables et coutumières décrites plus loin, les dispositions FSC ne sont plus applicables pour ce qui est des transactions postérieures à la date d'entrée en vigueur de la Loi.

5. Règles transitoires prévues par la Loi

37. Une dispense transitoire est couramment prévue en droit fiscal américain pour ne pas provoquer des difficultés et une confusion inutiles eu égard aux arrangements commerciaux établis

---

commerce extérieur. Ce sont des " revenus du commerce extérieur" qui sont imputables à la location-vente ou à la vente de certains types de biens et qui sont directement liés à la réalisation à l'étranger des processus économiques prescrits, mentionnés précédemment. Article 3 de la Loi, modifiant l'article 941 c) du Code des impôts.

[40] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 2) du Code des impôts.

[41] *Rapport du Sénat*, page 10.

[42] *Id*.

[43] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

[44] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 e) 1) du Code des impôts.

[45] Par exemple, une société étrangère peut choisir d'être traitée comme une société américaine en vertu des articles 953 d), 897 i) et 1504 du Code des impôts (concernant, respectivement, les sociétés d'assurance étrangères, sociétés étrangères possédant des biens immobiliers aux États-Unis et les sociétés étrangères constituées uniquement aux fins de l'application de lois étrangères). *Voir* la pièce n° 4 des États-Unis.

[46] Article 5 a) de la Loi.

[47] Article 5 b) 1) de la Loi.

dans le cadre d'une loi antérieure. L'article 5 c) de la Loi dispose que les modifications qu'elle prévoit ne s'appliquent pas aux transactions réalisées, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, par une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, si ces transactions ont lieu 1) avant le 1er janvier 2002[48], ou 2) après le 31 décembre 2001, au titre de certains contrats irrévocables.[49] Les seuls contrats irrévocables auxquels les règles transitoires peuvent s'appliquer sont les contrats passés par une FSC (ou une personne apparentée) avec une personne non apparentée, ayant pris effet avant le 30 septembre 2000.[50]

38. Un contribuable peut choisir à tout moment, pendant la période de transition, de soumettre aux dispositions de la Loi une transaction qui pourrait normalement bénéficier de la dispense transitoire.[51] Ce choix prend effet à partir de l'année d'imposition pour laquelle il a été fait et vaut pour chaque année suivante.[52] Un contribuable ne peut en aucun cas invoquer à la fois les dispositions FSC et celles de la Loi pour la ou les mêmes transactions.[53] La Loi s'applique automatiquement (sans choix ni notification) aux transactions qui ne sont pas visées par les règles transitoires.[54]

B. LA LOI ALIGNE SUR LE MODÈLE EUROPÉEN LA MÉTHODE D'IMPOSITION DES REVENUS ÉTRANGERS AUX ÉTATS-UNIS

39. Le Congrès des États-Unis a reconnu que l'exclusion des revenus extraterritoriaux du revenu brut prévue par la Loi "est analogue à l'exclusion des revenus de source étrangère prévue dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux, en particulier ceux des États membres de l'Union européenne".[55] À cet égard, de nombreux pays européens imposent les revenus sur une base territoriale, du moins en partie. Les gouvernements européens qui appliquent le principe de la territorialité n'imposent pas les revenus perçus à l'étranger, sous réserve de nombreuses exceptions. Les exemptions territoriales en vigueur en Europe s'appliquent non seulement aux revenus des sociétés résidentes et des succursales étrangères mais aussi aux revenus des filiales étrangères et aux dividendes qu'elles versent à leurs sociétés mères.

40. L'exemption des revenus étrangers pratiquée en Europe concerne trois types de transactions: les importations, les transactions réalisées exclusivement à l'étranger et les exportations. Dans la plupart des cas, les pays européens n'exigent pas que le taux d'imposition à l'étranger soit égal ou supérieur au taux qu'ils appliquent et parfois ils n'exigent aucun taux minimal. Ainsi, les sociétés européennes qui opèrent à l'étranger dans des pays à faible fiscalité peuvent bénéficier d'un avantage fiscal grâce à l'exemption territoriale. Dans le cas de la vente de biens, les fabricants européens soumis à un régime fiscal de ce genre ne peuvent bénéficier de l'exemption territoriale qu'en exportant.

41. Comme cela a été dit précédemment, aucun État membre des CE n'applique actuellement une exemption générale pour les revenus de source étrangère. En fait, comme les CE l'ont expliqué au Groupe spécial dans la procédure initiale, leurs États membres qui exemptent les revenus de source étrangère ne le font que partiellement et, le plus souvent, ce traitement constitue une exception à la règle générale selon laquelle les revenus mondiaux des sociétés nationales sont imposables dans leur

[48] Article 5 c) 1) A) de la Loi.
[49] Article 5 c) 1) B) de la Loi.
[50] Article 5 c) 1) B) i) et ii) de la Loi. À cette fin, un contrat irrévocable consiste notamment en "une option d'achat, de renouvellement ou de remplacement faisant l'objet d'un contrat et opposable au vendeur ou au bailleur". Article 5 c) 1) de la Loi.
[51] Article 5 c) 2) de la Loi.
[52] *Id.*
[53] *Rapport du Sénat*, page 21.
[54] Article 5 a) de la Loi.
[55] *Rapport du Sénat*, page 5.

pays de résidence.[56] Ainsi, de même que la Loi introduit un élément de territorialité dans le système fiscal américain, les systèmes européens combinent les principes de l'imposition mondiale et territoriale.

42. Cette combinaison des approches mondiale et territoriale est particulièrement frappante dans le système fiscal néerlandais. Le Groupe spécial se souvient sans doute que, dans la procédure initiale, il a été dit qu'en général les sociétés résidentes des Pays-Bas sont assujetties à l'impôt sur les bénéfices sur une base mondiale. Toutefois, les revenus de leurs succursales étrangères ne sont généralement pas imposés. Même en l'absence de convention fiscale, les revenus d'une succursale étrangère d'une société néerlandaise qui sont soumis à l'impôt, *quel qu'il soit*, dans un autre pays sont exonérés aux Pays-Bas.[57]

43. De même, les revenus d'une filiale étrangère d'une société néerlandaise ne sont pas soumis à l'impôt aux Pays-Bas, même s'ils proviennent d'activités d'exportation, à condition que la filiale n'ait pas des activités importantes dans le pays. De plus, un actionnaire néerlandais qui détient au moins 5 pour cent du capital d'une société étrangère peut généralement être exempté d'impôt sur la totalité des dividendes que lui verse la société étrangère.

44. Tout comme une succursale étrangère, une filiale étrangère peut bénéficier de l'exemption si elle est assujettie à l'impôt national sur les bénéfices, *quel qu'il soit*, dans son pays de résidence. Ainsi, une filiale établie dans un pays à faible fiscalité, comme les Antilles néerlandaises, est généralement exonérée d'impôt aux Pays-Bas pour les revenus perçus hors du pays. De plus, la société mère néerlandaise bénéficie, sous certaines conditions, d'une exonération pour participation qui lui permet de déduire la totalité des dividendes distribués par sa filiale, bien que les revenus soient imposables dans les Antilles néerlandaises à un taux très faible (2 ou 3 pour cent).

45. Pour bien comprendre le fonctionnement du système néerlandais, supposons qu'une entreprise de production néerlandaise et sa filiale de vente établie dans les Antilles néerlandaises réalisent une transaction à l'exportation dans laquelle la filiale vend, pour le compte de sa société mère, des produits exportés des Pays-Bas, et que les deux sociétés réalisent ainsi un gain total de 100 000 dollars.[58] Supposons en outre que chaque société gagne l'équivalent de 50 000 dollars en vertu du principe de fixation des prix de cession dans des conditions de libre concurrence. Le revenu que la filiale tire de la transaction – soit 50 000 dollars - serait totalement exonéré d'impôt aux Pays-Bas et, au taux de 3 pour cent, l'impôt ne serait que de 1 500 dollars dans les Antilles néerlandaises.

46. Du fait de l'exonération pour participation de 100 pour cent, la société mère néerlandaise ne paierait pas d'impôt lors du rapatriement des revenus distribués par sa filiale étrangère. En revanche, elle serait assujettie à l'impôt aux Pays-Bas, au taux de 35 pour cent, sur le revenu qu'elle a tiré de la transaction, soit 50 000 dollars. Cet impôt s'élèverait à 17 500 dollars. L'impôt sur la totalité du revenu de 100 000 dollars gagné à l'exportation serait donc de 19 000 dollars - soit un taux d'imposition effectif de 19 pour cent - ce qui se solderait par une économie d'impôt de 16 000 dollars (35 000-19 000) par rapport à l'impôt qui aurait été perçu si la même transaction avait été effectuée sur le marché intérieur.

C. LA LOI EST FONDAMENTALEMENT DIFFÉRENTE DU RÉGIME FSC

47. Dans leur première communication, les CE décrivent la Loi comme constituant "essentiellement la même subvention" que le régime FSC.[59] Cette description est erronée car elle

---

[56] Deuxième communication écrite des CE présentée au Groupe spécial *FSC*, annexe EC-2, paragraphe 2, jointe en tant que pièce n° 5 des États-Unis.

[57] *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 4.809.

[58] Pour plus de détails, voir le rapport *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphes 4.809 et 4.1042.

[59] *Voir, par exemple*, la première communication des CE au titre de l'article 21.5, paragraphe 121.

ignore les différences fondamentales existant entre la Loi et le régime FSC, qui sont indiquées ci-après.

1. Le régime FSC constituait une exception relativement limitée à la règle générale des États-Unis prévoyant l'imposition mondiale des revenus perçus à l'exportation

48. Avant l'adoption de la Loi, le système fiscal américain s'appliquait principalement sur une base mondiale. Les États-Unis faisaient valoir leur droit d'imposer tous les revenus de leurs citoyens et résidents (y compris les sociétés américaines) ainsi que les revenus des non-résidents exerçant une activité sur leur territoire. Tous les revenus des personnes physiques ou morales américaines étaient imposables, même s'ils étaient perçus hors des États-Unis. Toutefois, les revenus perçus hors du pays par des sociétés étrangères étaient généralement exemptés d'impôt direct aux États-Unis.

49. Cette exemption s'appliquait même si la société étrangère appartenait à une personne américaine. Sous réserve de certaines règles antireport, les États-Unis imposaient généralement les actionnaires américains de sociétés étrangères au moment où des dividendes leur étaient distribués. Les actionnaires bénéficiaient ainsi d'un report d'impôt sur les revenus perçus par l'intermédiaire d'une société étrangère.

50. Nonobstant cette règle générale, les États-Unis ont adopté une série de dispositions "antireport" qui constituent des exceptions limitées à la norme générale du report d'impôt et qui répondent généralement à des préoccupations particulières concernant le risque d'évasion fiscale, de la part des sociétés américaines, par le biais de filiales étrangères. L'une de ces dispositions figure dans la sous-partie F du Code des impôts, qui limite les possibilités de report pour certains types de revenus perçus par certaines filiales étrangères à 100 pour cent de sociétés américaines.[60] Conformément à la sous-partie F, l'actionnaire américain qui contrôle une société étrangère doit payer l'impôt américain sur certains types de revenus de la société étrangère au moment où ils sont perçus par celle-ci, qu'ils soient ou non distribués à l'actionnaire.

51. Comme le Groupe spécial et l'Organe d'appel l'ont constaté dans l'affaire *FSC*, le régime FSC constituait une exception aux règles générales régissant l'impôt sur les sociétés aux États-Unis. Dans le cadre de ce régime, les revenus des sociétés étrangères étaient directement assujettis à l'impôt américain. Les revenus d'une filiale étrangère rapatriés sous la forme de dividendes versés à la société mère étaient déductibles. Le régime établissait une exception à la règle de la sous-partie F pour les revenus des sociétés étrangères contrôlées qui auraient normalement été considérées comme directement imposables du chef de la société mère. Et, bien entendu, il s'appliquait uniquement aux revenus provenant de la vente à l'étranger de "biens d'exportation", c'est-à-dire de biens fabriqués aux États-Unis.

2. La Loi modifie fondamentalement le traitement fiscal des revenus extraterritoriaux aux États-Unis

52. La Loi modifie la règle générale en matière d'imposition aux États-Unis en modifiant fondamentalement la définition du "revenu brut", qui détermine, en droit fiscal américain, les limites de la compétence fiscale des États-Unis. À la différence du système d'imposition mondial antérieur, la Loi exclut du revenu brut les revenus provenant de transactions étrangères remplissant les conditions requises et modifie ainsi le traitement fiscal de ces revenus aux États-Unis.

53. La nouvelle règle générale s'applique à une catégorie de revenus beaucoup plus vaste que celle qui était exonérée d'impôt dans le cadre du régime FSC. Elle s'applique aux revenus provenant des transactions réalisées à l'étranger, qu'elles portent sur des biens produits aux États-Unis ou dans un

[60] Article 951 du Code des impôts (pièce n° 4 des États-Unis).

autre pays. Elle n'exige pas qu'une société étrangère apparentée participe à la transaction et elle s'applique à un plus grand groupe de contribuables, comprenant les sociétés étrangères.

54. Ainsi, à la différence du régime FSC, la Loi prévoit l'exclusion automatique des revenus considérés du champ de l'impôt aux États-Unis. Cette exclusion ne résulte pas d'une exception aux règles générales des États-Unis régissant l'imposition des sociétés étrangères ni d'une exception aux règles de la sous-partie F ou aux règles régissant la déduction des dividendes distribués. Au contraire, elle fait partie des règles fiscales générales des États-Unis.

3. La Loi n'oblige pas à exporter

55. La Loi a une portée plus étendue que le régime FSC non seulement pour ce qui est des règles fiscales qu'elle établit et des contribuables qui peuvent en bénéficier, mais aussi du point de vue des transactions visées. À la différence du régime FSC, elle n'est pas limitée aux "biens d'exportation". Au lieu de cela, elle s'applique aux revenus provenant de transactions sur des biens produits aux États-Unis ou à l'étranger. En fait, contrairement au régime FSC, la Loi permet d'exclure les revenus provenant de transactions sur des biens fabriqués et vendus hors des États-Unis et composés entièrement d'éléments d'origine étrangère. Comme dans les régimes fiscaux européens, les exportateurs peuvent bénéficier de l'exclusion, mais la Loi n'oblige en aucun cas à exporter pour avoir des revenus extraterritoriaux exclus.

IV. QUESTIONS SOULEVÉES DANS LA PRÉSENTE PROCÉDURE

56. Les questions qui doivent être tranchées par le Groupe spécial dans la présente procédure portent sur le point de savoir:

a) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi constitue une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC;

b) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC;

c) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC et, pour cette raison, ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord;

d) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, au cas où elle ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée en vertu de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, n'est pas prohibée par une autre disposition de l'Accord SMC en vertu de la note de bas de page 5 de l'Accord;

e) si la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère a pour effet de subordonner l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC;

f) si la limitation à 50 pour cent de la valeur de certains éléments d'origine étrangère a pour effet de soumettre les produits importés à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale, de sorte qu'elle serait incompatible avec l'article III:4 du GATT de 1994;

g) si l'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis qui est prévue par la Loi est incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 10:1 et 8, ou 3:3 et 8, de l'Accord sur l'agriculture;

h) si la recommandation de l'ORD demandant le retrait de la subvention FSC avec effet au 1er novembre 2000 exclut une période de transition raisonnable;

i) si les tierces parties à cette procédure ont le droit de recevoir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.

V. ARGUMENTS

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

57. Bien que ce principe soit maintenant bien établi dans la jurisprudence de l'OMC, il convient de rappeler que la charge de la preuve incombe aux CE, en tant que partie plaignante, c'est-à-dire à la fois la charge de présenter des éléments *prima facie* et la charge ultime de la persuasion. Par conséquent, si la mise en balance des éléments de preuve n'est pas concluante, les CE n'auront pas établi le bien-fondé de leurs allégations.[61]

58. Il convient aussi de rappeler les principes d'interprétation des traités qui régissent la présente procédure. L'article 3:2 du Mémorandum d'accord stipule que les dispositions des Accords de l'OMC doivent être interprétées conformément "aux règles coutumières d'interprétation du droit international public". L'Organe d'appel a souvent expliqué que la "règle d'interprétation générale" en droit international public est énoncée à l'article 31 1) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* ("*Convention de Vienne*"), qui dispose qu'"[u]n traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but". Comme le démontrent les États-Unis dans les sections suivantes, si l'on considère les dispositions pertinentes des Accords de l'OMC à la lumière de leur sens ordinaire, de leur contexte, de leur objet et de leur but, il apparaît clairement que la Loi est compatible avec les obligations des États-Unis dans le cadre de l'OMC.

B. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION AU SENS DE L'ARTICLE PREMIER DE L'ACCORD SMC

59. La première question soumise au Groupe spécial est de savoir si l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi constitue une "subvention" au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Si ce n'est pas le cas, il ne peut s'agir d'une subvention prohibée au sens de l'article 3.1 a) ou 3.1 b), et le Groupe spécial ne doit examiner aucune des questions soulevées au titre de l'article 3.[62] Dans cette section, les États-Unis expliquent pourquoi l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi ne constitue pas une "subvention" au sens donné à ce terme à l'article premier, tel qu'il a été interprété par le Groupe spécial et l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*.

---

[61] *Voir, par exemple, Inde – Restrictions quantitatives à l'importation de produits agricoles, textiles et industriels*, WT/DS90/R, rapport du Groupe spécial confirmé par l'Organe d'appel et adopté le 22 septembre 1999, paragraphe 5.120.

[62] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 93 ("Cette définition [d'une subvention] s'applique chaque fois que le terme "subvention" apparaît dans l'*Accord SMC* et conditionne l'application des dispositions de cet Accord concernant les subventions *prohibées* dans la Partie II … ") (italique dans l'original); *voir aussi FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 7.39 ("pour qu'une mesure soit une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord, elle doit être une subvention définie à l'article premier dudit Accord").

1. Au sens de l'article premier, le point de référence normatif est la "règle interne applicable" d'un Membre

60. L'article premier de l'Accord SMC dispose qu'"une subvention sera réputée exister … s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics … et … si un avantage est ainsi conféré". S'il s'agit de mesures fiscales, l'article 1.1 a) 1) ii) dispose qu'une "contribution financière" existe dans les cas où "des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues". La question déterminante en l'espèce est donc de savoir si, en excluant les revenus extraterritoriaux du revenu brut – et, partant, du champ de la compétence fiscale des États-Unis –, ces derniers ont "abandonné" ou "n'ont pas perçu" des recettes "normalement exigibles".

61. En ce qui concerne le sens ordinaire des termes essentiels de l'alinéa ii), la définition du mot "recettes" qui s'applique le mieux en l'espèce est "revenu annuel des pouvoirs publics ou de l'État, toutes sources confondues, servant à financer les dépenses publiques".[63] La définition d'"abandonner" est "s'abstenir de, renoncer à" ou "se passer de, se priver de".[64] Le terme "normalement" signifie "autrement, différemment, dans un autre cas, dans d'autres circonstances"[65], et le terme "exigible" désigne "un paiement obligatoire, un droit, une contribution, une redevance ou une charge légale".[66] Suivant le sens ordinaire de ces termes pris ensemble, l'abandon de recettes normalement exigibles signifie que les pouvoirs publics renoncent à percevoir un revenu qui leur serait légalement dû dans d'autres circonstances.

62. Cette définition s'applique typiquement dans le cas où une entreprise, ou un groupe d'entreprises, est légalement assujettie à un impôt auquel les pouvoirs publics renoncent ou qu'ils ne perçoivent pas. L'octroi sélectif à une entreprise d'une remise d'impôts, ou le fait de ne pas exiger l'exécution de ses obligations fiscales ou de lui accorder un traitement préférentiel en vertu d'une loi d'application générale sont autant de cas qui correspondent exactement au sens ordinaire de l'alinéa ii). Dans chacun de ces cas, il y a abandon ou non-perception par les pouvoirs publics d'impôts normalement exigibles.

63. Les termes de l'alinéa ii) peuvent s'appliquer aussi au cas où la législation fiscale d'un pays prévoit elle-même une exception spéciale aux obligations fiscales générales. S'il s'agit d'une exception légale, la question est encore de savoir si les revenus expressément visés par l'exception seraient "normalement exigibles" aux termes d'autres dispositions de la législation fiscale du pays. Dans l'affaire *FSC*, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont constaté l'un et l'autre que, pour déterminer si un impôt sur des revenus visés par une exception légale serait "normalement exigible", il faut comparer la mesure contestée à un "point de référence normatif". Comme l'a dit l'Organe d'appel, pour déterminer si un impôt est "normalement exigible" au sens de l'alinéa ii) il faut avoir "un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait normalement procurées".[67]

64. Le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont précisé en outre que le point de référence normatif doit être trouvé dans le régime fiscal du Membre dont la mesure est contestée. Comme l'a expliqué le Groupe spécial, l'Accord de l'OMC n'indique "aucune référence théorique "correcte" d'impôts et de droits qui représenterait la règle pour les impôts et droits "normalement exigibles"".[68] Au lieu de cela, "la détermination de la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" doit comporter une comparaison entre le traitement fiscal accordé par un Membre dans une situation

[63] The New Shorter Oxford English Dictionary (1993).
[64] *Id.*
[65] *Id.*
[66] *Id.*
[67] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90 ("les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison").
[68] *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 7.43.

particulière et le régime fiscal normalement appliqué par ce Membre …"[69] Comme l'a expliqué l'Organe d'appel, "le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes".[70] Il doit s'agir plutôt d'un droit conféré par la législation fiscale du pays.

65. Le Groupe spécial chargé de l'affaire *FSC* a appliqué cette notion en demandant si des impôts auraient été perçus "en l'absence de" la mesure en question".[71] Appliquant le critère "en l'absence de", il a examiné si "dans l'hypothèse où le régime FSC n'existerait pas, des recettes qui sont abandonnées en raison de ce régime seraient exigibles".[72] Tout en notant que ce critère ne fonctionnerait peut-être pas dans tous les cas, l'Organe d'appel a reconnu qu'il était applicable dans l'affaire *FSC*. Soulignant que les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'obligent pas les Membres à choisir un type particulier de système fiscal et que les Membres ont le pouvoir souverain d'imposer ou de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes, l'Organe d'appel a conclu que la comparaison devait être faite par rapport à la "règle interne applicable" du Membre en question".[73]

66. Ainsi, le critère énoncé à l'alinéa ii), suivant ses propres termes et selon l'interprétation qu'en ont donnée le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, porte sur le point de savoir si, en vertu d'une mesure contestée, un gouvernement abandonne des recettes fiscales qui seraient normalement exigibles par rapport au point de référence normatif que constitue "la règle interne applicable" du Membre. C'est par référence à ce critère juridique de l'OMC que les États-Unis ont élaboré la Loi.

2. En excluant les revenus extraterritoriaux du "revenu brut", la Loi n'entraîne pas l'abandon de recettes normalement exigibles

67. Pour déterminer comment réviser le système fiscal des États-Unis, le Congrès s'est fondé sur les principes énoncés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, en cherchant à les intégrer. Il a notamment conçu la Loi de manière à respecter le critère énoncé à l'article premier de l'Accord SMC. Il y est parvenu en modifiant la règle générale régissant la compétence fiscale des États-Unis, c'est-à-dire la "limite extérieure" de leur compétence fiscale.

68. En établissant des limitations analogues à celles qu'appliquent de nombreux pays européens qui imposent des limites territoriales à leur compétence fiscale, les États-Unis ont restreint le champ légal de leur propre compétence fiscale. À l'instar des pays européens qui s'abstiennent d'imposer certaines catégories de revenus étrangers, les États-Unis ont fixé de nouvelles limites à leur compétence fiscale pour ce qui est des "revenus extraterritoriaux". Pour y parvenir d'un point de vue formel, dans le cadre de leur système fiscal, ils ont modifié la règle interne du "revenu brut", qui définit le revenu imposable aux fins de leur législation fiscale. Pour citer le Groupe spécial et l'Organe d'appel, les États-Unis ont modifié le "point de référence normatif" appliqué en matière d'imposition conformément à leur législation.

a) Conformément à la législation fiscale américaine, le "revenu brut" détermine la compétence fiscale des États-Unis

69. Conformément à la législation des États-Unis, la compétence fiscale du gouvernement est déterminée par la définition légale du "revenu brut"[74], qui figure dans les Parties I à III du chapitre 1B

[69] *Id.* paragraphe 7.43.
[70] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90 (italique dans l'original).
[71] *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 7.45.
[72] *Id.*
[73] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90.
[74] *Voir* 501-2d Tax Mgmt. (BNA), page A-1 (pièce n° 6 des États-Unis) ("Le revenu brut est un élément fondamental pour déterminer l'assujettissement à l'impôt fédéral sur le revenu").

du sous-titre A du Code des impôts, en particulier aux articles 61, 71 à 90 et 101 à 139. Ces dispositions indiquent les éléments qui sont expressément inclus ou exclus de cette définition.

70. Non seulement le "revenu brut" fixe les limites extérieures de la compétence fiscale des États-Unis, mais encore il sert de point de référence central pour déterminer les obligations fiscales des contribuables américains. C'est notamment le seuil de référence pour déterminer si une personne ou une entité doit présenter une déclaration de revenus. C'est le point de départ pour déterminer le "revenu imposable" et, partant, les obligations fiscales d'un contribuable.[75] C'est aussi le point de référence pour calculer les impôts fédéraux et locaux, effectuer des déductions et déterminer si un contribuable a droit à des avantages fiscaux. En cas de redressement fiscal, la prorogation du délai de prescription dépend de la question de savoir si le montant non déclaré est supérieur ou non à 25 pour cent du revenu brut déclaré.[76]

71. La définition du "revenu brut" est donc la "règle interne applicable" en matière d'imposition aux États-Unis. Elle établit la règle générale, ou la limite de la compétence fiscale des États-Unis. Pour citer l'Organe d'appel, c'est le "point de référence normatif", en droit américain, par rapport auquel une mesure particulière doit être évaluée. C'est le point de référence par rapport auquel les exemptions, les déductions et les abattements sont calculés; c'est donc la règle qui s'appliquerait normalement "en l'absence de" toute exemption, déduction ou abattement. Les revenus qui n'entrent pas dans la définition du "revenu brut" ne relèvent pas de la compétence fiscale du gouvernement des États-Unis.

72. En modifiant la définition du "revenu brut" par le biais de la Loi, les États-Unis ont fondamentalement remanié la structure de leur système fiscal et ont établi une nouvelle "règle interne applicable" en matière d'imposition. Ainsi, le nouvel article 114 a) du Code des impôts, qui dispose que "le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux", modifie considérablement la compétence fiscale des États-Unis et le point de référence normatif par l'imposition des revenus étrangers.

73. Il ressort clairement de l'historique de la Loi que le Congrès savait qu'il procédait à une modification juridictionnelle aussi fondamentale. Aux pages 16 et 17 du *Rapport de la Chambre*, il est dit en particulier que:

> [la Loi] modifie la règle générale en matière d'imposition aux États-Unis en modifiant fondamentalement la définition du revenu brut. La définition du "revenu brut" donnée dans le Code détermine les limites de l'imposition des revenus aux États-Unis. Le projet de loi exclut de cette définition les revenus provenant de certaines activités menées hors des États-Unis, qui sont qualifiés de "revenus extraterritoriaux", et il modifie ainsi le traitement fiscal de ces revenus aux États-Unis. La nouvelle règle générale devient donc le point de référence normatif pour l'imposition des revenus tirés de certaines activités menées hors des États-Unis.

b) Un Membre de l'OMC est libre de modifier la règle régissant sa propre compétence fiscale

74. Les Membres de l'OMC sont évidemment libres de modifier leur système fiscal. Comme l'a souligné l'Organe d'appel, les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'imposent pas à un Membre le choix d'un système fiscal particulier. En fait, comme cela est expliqué plus loin, les principes fiscaux appliqués par les Membres et leurs modalités d'application sont très variés. Pour autant qu'ils ne contreviennent pas à leurs obligations dans le cadre de l'OMC, les Membres ont "le

[75] *Voir* l'article 63 du Code des impôts (pièce n° 4 des États-Unis).
[76] Article 6501 e) du Code des impôts (pièce n° 4 des États-Unis).

pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes" et ils ont aussi "la possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes".[77]

75. L'Organe d'appel a ainsi confirmé un principe fondamental pour l'application des règles de l'OMC aux mesures fiscales nationales. Il va sans dire que les Membres sont libres de modifier les catégories de recettes qu'ils veulent imposer ou ne pas imposer. Il serait inconcevable que les membres soient libres d'*étendre* leur compétence fiscale en imposant de nouvelles catégories de revenus, mais pas de la *restreindre* en décidant de ne plus imposer certaines catégories de revenus. Prétendre que la décision d'un pays de ne *pas* imposer une catégorie de revenus constitue une subvention (car, "en l'absence de" cette modification, ces revenus seraient imposés) reviendrait à dire qu'un pays ne peut modifier sa compétence fiscale générale qu'en l'élargissant. Cette application excessivement large du critère "en l'absence de" créerait une situation absurde dans laquelle toute décision de réduire les impôts ou de limiter la compétence fiscale constituerait une "subvention" au sens de l'article premier de l'Accord SMC. Une telle position serait intenable et illogique.[78]

76. De plus, un Membre doit être libre de modifier sa règle générale en matière d'imposition pour se conformer à une décision d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel de l'OMC. Si un Membre applique une mesure qui n'est pas compatible avec le critère concernant les subventions défini à l'article premier de l'Accord SMC, il est libre de remédier à cette incompatibilité en modifiant la mesure en cause, ou sa règle générale en matière d'imposition, ou les deux à la fois.

c) Au regard du point de référence normatif modifié, l'impôt sur les revenus exclus par la Loi n'est pas "normalement exigible"

77. Selon le critère de l'article premier, formulé clairement par le Groupe spécial et l'Organe d'appel, la Loi ne constitue pas une subvention car l'impôt sur les revenus exclus n'est pas "normalement exigible". Comme les États-Unis n'ont pas le pouvoir légal d'imposer des revenus qui ne sont pas inclus dans la définition du "revenu brut", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui s'appliquerait "en l'absence de" la définition du "revenu brut".

78. Cette nouvelle limitation de la compétence fiscale des États-Unis est analogue aux limites territoriales que d'autres gouvernements s'imposent en restreignant leur propre compétence fiscale. Bien que toute limitation ou restriction qui amène un pays à ne pas exercer pleinement sa compétence fiscale théorique constitue, en un sens, une décision d'abandonner des recettes potentielles, il est évident, comme l'a dit l'Organe d'appel, que ni l'Accord sur l'OMC en général ni l'Accord SMC en particulier n'obligent les Membres à imposer toutes les catégories de revenus potentiellement imposables.

79. La Loi exclut du revenu brut les revenus extraterritoriaux. Cette exclusion constitue un point de référence normatif défini pour l'imposition des revenus provenant de transactions réalisées à l'étranger. Comme elle établit une limite juridictionnelle à l'imposition de ces revenus, l'impôt sur les revenus extraterritoriaux n'est pas "abandonné" et n'est pas "normalement exigible".

80. Une analyse fondée sur le critère "en l'absence de", du genre de celle que le Groupe spécial a effectuée dans l'affaire *FSC*, montre que la Loi ne répond pas à la définition d'une "subvention" donnée à l'article premier. Il ressort d'une telle analyse que, contrairement au régime FSC, l'exclusion de revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas une exception limitée réduisant l'impôt à une

[77] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90.

[78] Supposons, par exemple, que les États-Unis décident de réformer leur système fiscal et d'adopter le régime fiscal français (dont les CE prétendent certainement qu'il n'accorde pas de subvention, bien que les transactions à l'exportation soient traitées plus favorablement que les transactions intérieures comparables). Selon le raisonnement des CE, les États-Unis ont abandonné des recettes normalement exigibles parce que, "en l'absence de" la législation instituant le nouveau régime fiscal, ils auraient imposé certaines catégories de recettes qui sont exclues du champ de l'impôt dans le cadre du nouveau régime.

règle générale qui permet de percevoir des impôts. Au contraire, la limite qu'elle impose à la compétence fiscale des États-Unis fait partie de la règle générale en matière d'imposition. L'exclusion n'est pas une exception par rapport à une définition plus large du "revenu brut" qui s'appliquerait normalement.

81. En fait, selon le critère "en l'absence de", sans l'exception permettant de percevoir des impôts, il ne resterait que l'exclusion générale. L'article 114 a) du Code des impôts dispose que le revenu brut ne comprend pas les revenus extraterritoriaux. L'article 114 b) stipule que les revenus extraterritoriaux ne comprennent pas les revenus qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises. L'exception prévue à l'article 114 b) procure donc des recettes fiscales. En l'absence de cet article, tous les revenus extraterritoriaux seraient exclus du revenu brut conformément à l'article 114 a) et l'exclusion serait plus étendue.

82. De même, la Loi satisfait à d'autres éléments du critère formulé par l'Organe d'appel. Pour constituer une "subvention" au sens de l'article premier, le gouvernement doit avoir "renoncé à un droit de se procurer des recettes" et ce droit doit être fondé sur "un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées".[79] Si l'on examine, comme le recommande l'Organe d'appel, la règle interne applicable aux États-Unis, on constate qu'il n'existe maintenant aucun principe général permettant d'imposer les revenus qui sont désormais exclus par la Loi. Au contraire, la règle applicable aux États-Unis ne confère plus le pouvoir général d'imposer les revenus extraterritoriaux.

83. En conséquence, conformément au sens ordinaire de l'alinéa ii) et au critère formulé par le Groupe spécial et l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*, la Loi n'accorde pas de subvention au sens de l'article premier. Le Code des impôts ne renferme plus d'exception spécifique à une règle générale qui permettrait d'imposer l'ensemble des revenus extraterritoriaux; au contraire, il établit maintenant une limite juridictionnelle qui place ces revenus hors du champ de la compétence fiscale des États-Unis. En apportant cette modification, les États-Unis ont imposé une limite territoriale à leur compétence fiscale qui ressemble à bien des égards à celle qu'ont imposée de nombreux pays européens. Les limites de la compétence fiscale de ces pays, qui sont souvent définies de façon étroite ou nuancées par des dispositions bien précises, font que certains revenus de source étrangère sont imposés et d'autres ne le sont pas. En décidant de ne pas imposer une certaine catégorie de revenus – les revenus extraterritoriaux exclus – pour se conformer aux décisions rendues dans l'affaire *FSC*, les États-Unis ont exercé le même pouvoir souverain que beaucoup d'autres Membres, en Europe et ailleurs.

3. Les arguments des CE au titre de l'article premier sont incompatibles avec le texte de l'alinéa ii), tel qu'il a été interprété par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*

84. Les CE prétendent que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi correspond à la définition d'une "subvention" donnée à l'article premier, et ce pour des raisons qui n'ont aucun rapport avec le critère énoncé à l'alinéa ii) et qui ne tiennent aucun compte de la réalité des systèmes fiscaux dans le monde et, en particulier, en Europe. Les raisons pour lesquelles les arguments des CE ne sont pas défendables en droit sont exposées ci-dessous.

a) L'argument des CE selon lequel l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi devrait être considérée comme une exemption

85. Les CE prétendent qu'il est "trompeur" de dire que la Loi établie une "exclusion" plutôt qu'une "exemption". Elles prétendent en outre que l'exception permettant de percevoir des impôts,

[79] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90.

énoncée à l'article 114 b), constitue la règle générale, et que l'exclusion des revenus extraterritoriaux constitue l'exception.

86. Cette argumentation présente plusieurs faiblesses. Premièrement, elle ne traite pas de la loi effectivement adoptée par les États-Unis. Elle tente plutôt de reformuler cette loi pour critiquer ensuite la version remaniée comme étant insuffisante en droit. De toute évidence, la loi soumise à ce Groupe spécial est celle que le Congrès a promulguée, et non une autre version qui serait défectueuse en droit, aux yeux des CE, si elle avait été adoptée et structurée comme elles le suggèrent.

87. Deuxièmement, le point de savoir si, en droit fiscal américain, il est plus juste de qualifier d'"exclusion", et non d'"exemption" les modifications apportées à la définition du "revenu brut" est une question que le Congrès des États-Unis est mieux à même de trancher que les responsables des CE. Même si les CE pensent qu'une "exemption" serait plus facile à contester au titre de l'article premier qu'une "exclusion", elles ne peuvent pas s'appuyer sur un tel argument en prétendant que la Loi aurait dû en fait être qualifiée d'"exemption".

88. Troisièmement, et c'est là le point le plus important, la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne serait en aucun cas déterminante. Selon le critère énoncé à l'alinéa ii), la question est de savoir si l'impôt sur les revenus qui sont désormais exclus serait normalement dû en droit aux pouvoirs publics. D'après ce critère, développé par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, l'impôt sur les revenus désormais exclus n'est pas "normalement exigible" en vertu de la règle actuellement applicable en matière d'imposition aux États-Unis.

b) L'argument des CE selon lequel l'exclusion constitue une subvention parce qu'elle devrait être plus large

89. Les CE invoquent divers arguments pour dire que la Loi accorde une subvention parce que l'exclusion devrait être plus large. Par exemple, elles contestent la Loi au motif que les revenus du commerce extérieur qui ne remplissent pas les conditions requises *sont* imposés. Elles qualifient les limites fixées par la définition des "revenus extraterritoriaux" comme des "conditions" qui restreignent la portée de l'exclusion et elles critiquent la nouvelle Loi parce que les "revenus extraterritoriaux" exclus ne comprennent pas tous les "revenus de source étrangère". Les CE prétendent donc que, comme l'exclusion n'est pas plus large ou n'est pas totale, elle doit être considérée comme une "subvention" au sens de l'article premier.

90. Or, l'alinéa ii) ne spécifie pas que les recettes que les pouvoirs publics décident d'abandonner ne peuvent l'être que dans des catégories spécialement désignées. Les Membres ne sont pas tenus, par exemple, d'adopter la méthode du "tout ou rien" en matière d'imposition des "revenus de source étrangère". Si telle était la règle, il y a fort à parier qu'aucun Membre, y compris les États membres des CE, ne la respecterait.[80]

91. Les gouvernements membres ne sont pas non plus tenus d'ignorer les incidences sur les recettes de leurs décisions en matière de politique fiscale. Il est à la fois judicieux et admissible que les gouvernements adaptent leur politique fiscale en fonction de leurs objectifs ou de leurs contraintes en matière de recettes. L'exclusion partielle, plutôt que totale, d'une catégorie de revenus du champ de l'impôt est un choix fiscal judicieux qu'un Membre peut faire. Il était tout à fait judicieux que le Congrès des États-Unis détermine que les incidences de la Loi sur les recettes ne devraient pas être fondamentalement différentes de celles du régime FSC abrogé. Le fait qu'une exclusion est limitée ou restreinte n'en fait pas une subvention au sens de l'article premier.

[80] Par exemple, la Belgique accorde une exonération pour participation de 95 pour cent au titre des revenus distribués par une filiale étrangère d'une société belge. *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 4.811, note 408. D'après l'argument des CE, la Belgique abandonne des recettes normalement exigibles parce qu'elle impose les 5 pour cent restants.

c) L'argument des CE selon lequel les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas une "catégorie générale"

92. L'argument des CE selon lequel l'exclusion prévue par la Loi devrait être plus large est accompagné d'une variante consistant à dire que les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas "une catégorie générale de revenus qu'un Membre de l'OMC peut choisir de ne pas imposer".[81] Cet argument circulaire et péremptoire ne peut être avancé qu'en ignorant soigneusement la portée de la Loi et les pratiques fiscales en vigueur dans l'ensemble de l'Europe et dans le reste du monde.

93. Pour étayer leur argument péremptoire selon lequel les "revenus extraterritoriaux" ne sont pas une catégorie de revenus pouvant être exclus du champ de l'impôt, les CE affirment simplement que cette catégorie n'est pas, à leur avis, suffisamment générale, ou qu'elle ne peut pas être structurée de manière à tenir compte des conséquences budgétaires de l'exclusion. Là encore, cet argument n'a aucun fondement textuel ni dans l'alinéa ii) ni dans les décisions du Groupe spécial ou de l'Organe d'appel. Même s'il était fondé en droit, il reste que la Loi s'applique généralement aux transactions effectuées à l'étranger, que les biens concernés soient fabriqués aux États-Unis ou à l'étranger, et qu'elle s'applique à tous les contribuables américains ayant des revenus extraterritoriaux.

94. Nonobstant le fait que l'exclusion prévue par la Loi est généralement applicable, l'argument des CE selon lequel seule la non-imposition d'une catégorie "générale" ne relève pas de l'alinéa ii) signifierait que la plupart des systèmes fiscaux européens sont des mécanismes de subventionnement. En interprétant l'alinéa ii), il est raisonnable que le Groupe spécial examine s'il était dans l'intention des négociateurs du Cycle d'Uruguay d'adopter un principe en vertu duquel les systèmes fiscaux de la plupart des pays industrialisés constitueraient des subventions.

95. En particulier, les systèmes fiscaux européens excluent du champ de l'impôt diverses catégories de revenus de source étrangère ou extraterritoriaux. Mais la portée de ces exclusions n'est pas du tout uniforme. Au contraire, dans la plupart des pays européens, il existe des règles détaillées ou des conventions qui permettent de ne pas imposer, ou d'imposer, certains revenus perçus à l'étranger ou à l'occasion de transactions effectuées à l'étranger. À l'instar de la Loi, ces systèmes témoignent du fait qu'un certain pouvoir d'appréciation est laissé au législateur en ce qui concerne la taille et l'étendue des catégories non imposables et que la délimitation varie d'un pays à l'autre. On ne peut cependant pas affirmer sérieusement que ces systèmes constituent des subventions simplement parce qu'ils ne sont pas identiques les uns aux autres. De même, on ne peut pas affirmer sérieusement que la Loi constitue une subvention simplement parce que le Congrès des États-Unis a décidé de fixer une limite de compétence différente de celles qu'ont fixées les législateurs européens.

96. Voici quelques exemples:

- En *Belgique*, les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices qu'elles tirent de leurs activités, quel que soit le lieu où elles opèrent, sauf exclusion expresse prévue par la loi ou aux termes d'une convention fiscale. Ainsi, 75 pour cent des revenus d'une succursale étrangère obtenus dans un pays avec lequel la Belgique n'a pas conclu de convention fiscale – qu'ils soient perçus à l'exportation ou autrement – sont exonérés d'impôt en Belgique. Les dividendes de source étrangère sont une autre catégorie de bénéfices exclus du champ de l'impôt. Quatre-vingt-quinze pour cent des dividendes versés par une filiale étrangère à un actionnaire qui détient au moins 5 pour cent de son capital (ou une part d'une valeur d'acquisition d'au moins 50 millions de francs belges) ne sont pas imposés, mais les 5 pour cent restants le sont. L'exclusion fiscale n'est donc pas totale.

- En *France*, les revenus de source étrangère directement imputables à des opérations réalisées à l'étranger – par une société ou par l'intermédiaire d'une succursale – sont exonérés d'impôt.

[81] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 60.

En conséquence, 95 pour cent du montant brut des dividendes versés par une société étrangère à un actionnaire qui détient 10 pour cent de son capital, ou une part d'au moins 150 millions de francs français, sont exonérés d'impôt en France. Mais cette exemption limitée est assortie d'autres conditions. Toute société française doit inclure dans son revenu imposable sa part au prorata du revenu d'une société étrangère dans laquelle elle détient directement ou indirectement une participation d'au moins 10 pour cent, ou d'au moins 150 millions de francs français, si la société étrangère est soumise à un "régime fiscal privilégié". Un régime fiscal étranger est considéré comme "privilégié" si le taux d'imposition représente deux tiers ou moins du taux qui aurait été appliqué en France sur le même revenu. Cette "exception pour faible fiscalité" ne s'applique pas si la société étrangère en question a une activité commerciale ou industrielle effective, qu'elle exerce principalement sur le marché local. Elle ne s'applique pas non plus dans le cadre de certaines exonérations fiscales temporaires ou si une convention fiscale prévoit un traitement différent.

- En *Allemagne*, les sociétés sont assujetties à l'impôt, quelle que soit la source de leurs revenus, si leur siège social ou leur centre de direction effectif est établi dans le pays. Toutefois, les dividendes versés par une succursale ou une filiale étrangère sont exclus du revenu imposable si celle-ci est implantée dans l'un des quelque 70 pays avec lesquels l'Allemagne a conclu une convention fiscale. Malgré cette exclusion, les revenus de source étrangère sont traités différemment en fonction du pays de résidence de la succursale ou de la filiale car les conditions à remplir pour bénéficier de l'avantage fiscal varient d'une convention à l'autre.

- En *Italie*, les sociétés résidentes sont assujetties à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus de source locale ou étrangère. Les dividendes versés à des actionnaires italiens sont cependant exonérés à 95 pour cent si 1) la société qui les verse réside dans l'un des pays visés par la "Directive société mère et filiale" (actuellement, les pays membres des CE) et 2) l'actionnaire italien (la société mère) détient depuis plus d'un an plus de 25 pour cent du capital de la filiale. De plus, cette exonération ne s'applique que si la filiale est établie dans un pays qui n'a pas un système fiscal privilégié.

97. Ce ne sont que quelques exemples illustrant le fait que, dans le monde entier, les systèmes fiscaux évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle. Si l'on traitait l'exclusion prévue par la Loi comme une subvention, les mesures équivalentes appliquées par bon nombre, sinon la plupart, de Membres de l'OMC pourraient elles aussi être considérées comme des subventions. Ce serait un résultat vraiment fâcheux, qui surprendrait les Membres en question et qui n'était certainement pas prévu par les rédacteurs de l'Accord SMC.

98. En conclusion, les arguments des CE selon lesquels l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention ne sont fondés ni sur le texte de l'alinéa ii) ni sur les critères formulés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*. En fait, les objections des CE reviennent simplement à dire, pour l'essentiel, que la Loi ne rend pas le système fiscal américain suffisamment "européen".

99. Les CE affirment qu'en adoptant la Loi, le Congrès des États-Unis a "joué sur les mots".[82] En fait, le Congrès a été extrêmement attentif au libellé de l'alinéa ii) et aux termes employés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC*, comme le lui imposaient les obligations des États-Unis dans le cadre de l'OMC. Paradoxalement, les arguments avancés par les CE dans cette procédure ne sont pas textuels, mais sont fondés sur des critères qui ne figurent pas dans l'Accord SMC. Toutefois, si l'on s'en tient aux termes effectifs de l'alinéa ii) et aux critères formulés par le Groupe spécial et l'Organe d'appel, il apparaît clairement que l'exclusion des revenus

[82] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 39.

extraterritoriaux prévue par la Loi ne constitue pas une "subvention" au sens de l'article premier de l'Accord.

4. Les CE n'ont pas démontré, de fait, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles

100. Comme nous l'avons vu précédemment, les CE prétendent pour l'essentiel que, pour déterminer si des recettes sont abandonnées, il faut comparer le système fiscal des États-Unis avant et après l'adoption de la Loi. Cette comparaison ne convient pas, et ne peut pas convenir, pour déterminer si une mesure entraîne l'abandon de recettes normalement exigibles car, selon ce critère, toute modification de la législation fiscale d'un Membre qui aurait un coût budgétaire net pourrait automatiquement être considérée comme une subvention.

101. Même à supposer, pour les besoins du débat, que le critère juridique formulé par les CE soit correct, les CE n'ont pas démontré, de fait, que les revenus extraterritoriaux seraient imposés ou le seraient davantage en l'absence de la Loi. En fait, en l'absence de la Loi, les revenus actuellement définis comme extraterritoriaux ne seraient peut-être pas imposés du tout ou le seraient peut-être moins. D'ailleurs, sans davantage d'éléments factuels, on ne sait pas comment les revenus exclus seraient traités, en vertu des règles fiscales américaines, si l'exclusion prévue par la Loi n'existait pas. Les CE n'ont tout simplement présenté aucun élément de preuve démontrant que la Loi amènera les États-Unis à abandonner des recettes qui seraient normalement exigibles.

102. De nombreux facteurs donnent à penser que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'entraîne pas l'abandon de recettes. Par exemple, les sociétés étrangères font partie des contribuables qui peuvent avoir des revenus extraterritoriaux exclus. L'existence de la Loi dans le cadre du système fiscal américain pourrait amener ces sociétés à structurer une partie de leurs opérations aux États-Unis de manière à ce que leur structure globale soit fiscalement avantageuse. Si la Loi n'existait pas, elles pourraient structurer leurs opérations de manière à ne pas être assujetties à l'impôt américain. Il se pourrait alors qu'elles ne payent aucun impôt aux États-Unis sur les revenus désormais définis comme extraterritoriaux; on ne peut donc pas dire que la Loi amène les États-Unis à abandonner des recettes.

103. De même, en l'absence de la Loi, les sociétés américaines qui percevraient des revenus extraterritoriaux pourraient structurer leurs opérations de vente à l'étranger en les implantant dans un lieu où il existe une exclusion des revenus provenant de ventes à l'étranger analogue à celle qui est prévue actuellement par la Loi (par exemple, dans un pays qui a adopté un système territorial). Dans ce cas, les revenus qui seraient normalement exclus en vertu de la Loi ne seraient pas soumis à l'impôt aux États-Unis. On ne peut donc pas dire que les États-Unis abandonnent des recettes.

104. Enfin, comme la Loi ne prévoit pas de report, de déduction ou de crédit d'impôt étranger au titre des revenus exclus, il se pourrait que, selon les circonstances, les contribuables aient recours à ces mécanismes de réduction d'impôts, si la Loi n'existait pas.

105. Ces circonstances et ces variables mettent à mal l'affirmation non étayée des CE selon laquelle les revenus extraterritoriaux exclus par la Loi seraient nécessairement imposés en l'absence de la Loi.

106. La tentative des CE de "prouver" que les États-Unis abandonnent des recettes publiques "normalement exigibles" en se référant à une étude du Congrès sur le "coût" de la Loi est tout aussi vaine.[83] Les CE ont tort de citer cette étude car elles en interprètent mal le sens. Le "coût" cité est en fait une comparaison entre les conséquences budgétaires de la Loi et celles du régime FSC et de l'ancien système fiscal mondial des États-Unis. En adoptant un régime de type territorial, les

[83] *Id.*, paragraphe 21.

États-Unis ne perçoivent plus les mêmes recettes fiscales ni les mêmes montants que dans le cadre du système mondial. Le "coût" lié au système fiscal antérieur n'est tout simplement pas pertinent pour effectuer une analyse au titre de l'article premier et pour savoir comment les États-Unis prélèveraient l'impôt "en l'absence de" la nouvelle loi.

C. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI NE CONSTITUE PAS UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 a) DE L'ACCORD SMC

107. Même à supposer, pour les besoins du débat, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi constitue une subvention, l'allégation des CE selon laquelle cette "subvention" est une subvention à l'exportation prohibée repose sur une interprétation erronée de l'article 3.1 a) et de la Loi. Comme cela est démontré ci-après, cette exclusion n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a), et les CE n'ont pas démontré le contraire.

1. Le sens de l'article 3.1 a)

108. L'article 3.1 a) de l'Accord SMC dispose dans sa partie pertinente que "les subventions définies à l'article premier dont la liste suit seront prohibées: a) subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I". Ainsi, à supposer, pour les besoins du débat, qu'il existe une subvention, pour établir *prima facie* qu'il s'agit d'une subvention à l'exportation prohibée, les CE doivent démontrer que la subvention accordée est subordonnée, en droit ou en fait, aux résultats à l'exportation.

109. L'Organe d'appel a estimé que le "terme-clé" de l'article 3.1 a) est "subordonnées".[84] Il a expliqué que le sens ordinaire de ce terme est "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".[85] Ainsi, une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) est une subvention dont l'octroi est soumis à l'obligation d'exporter. Ou, comme l'a dit l'Organe d'appel, "[la subvention] est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie".[86]

110. Il ne suffit pas qu'une subvention soit accordée simplement dans l'attente que de nouvelles exportations ou des exportations supplémentaires en résultent; il faut que l'octroi de la subvention soit subordonné en soi aux résultats à l'exportation. Comme l'a dit l'Organe d'appel, "[i]l ne suffit pas de démontrer seulement que les pouvoirs publics accordant une subvention *prévoyaient* que des exportations en résulteraient. La prohibition énoncée à l'article 3.1 a) s'applique aux subventions qui sont *subordonnées* aux résultats à l'exportation ... On peut fort bien accorder une subvention en sachant, ou en prévoyant, que des exportations en résulteront. Mais cela n'est pas suffisant en soi, parce que ce n'est pas la preuve que l'octroi de la subvention est *lié* à la prévision d'exportations".[87]

---

[84] *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada – Aéronefs* (*Organe d'appel*)"), WT/DS70/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 août 1999, paragraphe 167. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a estimé que "le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" est le même pour la subordination *de jure* et *de facto*". *Id.* La principale différence entre les deux concerne "les éléments de preuve pouvant être utilisés pour établir qu'une subvention est subordonnée aux exportations". *Id.* Bien que les CE aient apparemment limité leur objection à la Loi à une allégation *de jure*, l'analyse de l'article 3.1 a) dans les affaires *de facto* comme l'affaire *Canada – Aéronefs* est pertinente en l'espèce.

[85] *Id*.

[86] *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada – Automobiles* (*Organe d'appel*)"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 19 juin 2000, paragraphe 100.

[87] *Canada – Aéronefs* (*Organe d'appel*), paragraphes 171 et 172. (italique dans l'original).

2. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation

111. L'Organe d'appel a estimé que la subordination *de jure* aux exportations peut être "démontrée sur la base du libellé de la législation pertinent[e]"[88] ou qu'elle peut "découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure".[89] Comme cela est démontré ci-après, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux exportations, ni expressément ni par implication.

a) La Loi ne fait pas expressément des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux

112. Pour déterminer si une mesure constitue *de jure* une subvention à l'exportation prohibée, il faut se baser sur le texte de la loi, du règlement ou de tout autre instrument juridique en cause.[90] Contrairement au régime FSC, dont le Groupe spécial a constaté qu'il exigeait expressément l'existence d'exportations pour que l'exemption fiscale s'applique[91], la Loi n'oblige pas à exporter pour pouvoir bénéficier de l'exclusion qu'elle prévoit, et elle ne fait même pas référence aux exportations, ce que les CE admettent au demeurant.[92]

113. Pour être conforme à l'article 3.1 a), la Loi a été rédigée intentionnellement de manière à étendre la gamme des transactions permettant de bénéficier de l'exclusion au-delà de celles qui auraient droit à l'exemption fiscale dans le cadre du régime FSC. L'historique de la Loi l'indique clairement:

> La Commission estime que, pour garantir la compatibilité avec les règles de l'OMC, il est important non seulement de faire en sorte que le régime de remplacement des FSC ne constitue pas une "subvention", mais aussi que le nouveau régime ne confère pas des avantages subordonnés aux exportations. À cette fin, en rédigeant la loi, la Commission s'est fondée sur l'interprétation du terme "subordonné" donnée par l'Organe d'appel de l'OMC aux fins de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires. La Commission est d'avis que l'exclusion des revenus extraterritoriaux du revenu brut ne doit pas dépendre du fait que ces revenus proviennent d'activités d'exportation, et elle a l'intention qu'il en soit ainsi. C'est pourquoi elle a jugé opportun de traiter de la même façon toutes les ventes à l'étranger, que les produits soient fabriqués aux États-Unis ou dans un autre pays. Un contribuable bénéficierait du même traitement fiscal pour ses ventes à l'étranger, qu'il s'agisse ou non d'exportations. Par conséquent, l'exclusion de certains revenus extraterritoriaux n'est pas "conditionnée" par le fait qu'une entité exporte ou non, et elle n'en "dépend" pas; il est donc évident qu'elle n'est pas subordonnée aux exportations.[93]

114. Ainsi, à la différence du régime FSC, la Loi prévoit l'exclusion du champ de l'impôt des revenus provenant de toutes les transactions à l'étranger qui remplissent les conditions requises et pas seulement des exportations.[94] Elle n'exige pas que les biens faisant l'objet de la transaction qui permet

---

[88] *Id.*, paragraphe 167.

[89] *Canada – Automobiles* (*Organe d'appel*), paragraphe 100.

[90] *Id.* En revanche, pour prouver qu'il y a subordination *de facto* aux exportations, "l'existence de ce rapport de subordination, entre la subvention et les résultats à l'exportation, doit être *déduite* de la configuration globale des faits constituant et entourant l'octroi de la subvention, dont aucun ne sera à lui seul déterminant dans un cas donné". *Id.* (italique dans l'original).

[91] *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 7.108.

[92] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 99.

[93] *Rapport de la Chambre*, page 17.

[94] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 1) du Code des impôts.

d'en bénéficier soient fabriqués ou produits aux États-Unis.[95] En fait, ces biens peuvent être produits hors des États-Unis.[96] Ainsi, la Loi ne fait pas expressément obligation d'exporter pour que l'exclusion s'applique.

b) Telle qu'elle est appliquée, la Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une condition de l'exclusion des revenus extraterritoriaux

115. La Loi n'oblige pas à exporter, ni telle qu'elle est libellée ni telle qu'elle est appliquée. Comme cela est démontré ci-après, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est possible pour toute une série de transactions réalisées à l'étranger qui ne constituent pas nécessairement des exportations. De ce fait, l'exclusion n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation ni conditionnée par eux, et elle n'en dépend pas pour exister.

i) La Loi repose sur un principe neutre à l'égard des exportations

116. Comme cela a été dit précédemment, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est justifiée par le souci d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, indépendamment du lieu où les biens sont fabriqués.[97] Si les transactions visées par la Loi comportent des exportations, cela est tout à fait accessoire:

> La Commission souligne que les revenus extraterritoriaux exclus par la Loi du champ d'application de l'impôt sur le revenu aux États-Unis équivalent aux revenus de source étrangère exclus du champ de l'impôt dans la plupart des systèmes territoriaux. Ni dans le système fiscal des États-Unis modifié par la Loi ni dans ceux de nombreux pays européens, les revenus exclus du champ de l'impôt ne sont limités aux revenus gagnés à l'exportation. Toutefois, dans les deux types de systèmes, l'exportation est une façon d'obtenir des revenus de source étrangère exclus du champ de l'impôt, et les exportateurs sont parmi ceux qui peuvent bénéficier de la limitation de la compétence fiscale imposée dans les deux cas. Bien que les exportateurs fassent partie des bénéficiaires potentiels de l'exclusion, cela ne signifie pas que l'exclusion est "subordonnée aux exportations". Si elle l'était, toute exclusion générale du champ de l'impôt qui s'applique, entre autres, aux exportateurs constituerait une subvention à l'exportation prohibée.[98]

117. De même qu'une subvention à la production ou à la vente pourrait s'appliquer aux exportations, l'exclusion prévue par la Loi est fondée sur un principe neutre par rapport aux exportations, c'est-à-dire qu'elle s'applique aux revenus provenant de transactions effectuées à l'étranger qui peuvent englober, mais n'englobent pas nécessairement, les revenus tirés de transactions à l'exportation. Le fait qu'une partie privée peut *choisir* d'exporter pour se prévaloir de l'exclusion ne signifie pas que l'exclusion est conditionnée par les exportations ou qu'elle en dépend.

ii) Comme les revenus extraterritoriaux proviennent d'une large gamme de transactions effectuées à l'étranger, les contribuables peuvent en bénéficier, dans le cadre du nouveau régime, sans exporter

118. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi peut s'appliquer aux revenus provenant d'une large gamme de transactions. Que les biens ou les services concernés soient ou non originaires des États-Unis, ces transactions comprennent:

---

[95] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A du Code des impôts.
[96] *Id.*
[97] *Rapport de la Chambre*, page 18.
[98] *Id.*

- la vente, l'échange ou la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;

- la location-vente ou la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, en vue de leur utilisation hors des États-Unis;

- la fourniture de services relatifs et annexes à la vente, à l'échange ou à la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;

- la fourniture de services relatifs et annexes à la location-vente ou à la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;

- la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets de construction réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis;

- la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées en vue de l'obtention de recettes brutes du commerce extérieur.[99]

119. Cette définition large permet à toutes sortes de contribuables de percevoir des revenus extraterritoriaux, y compris les sociétés américaines et étrangères et les particuliers. De plus, les sociétés américaines peuvent tirer des revenus extraterritoriaux de leurs opérations de production dans le pays ou à l'étranger.[100] Par exemple, une société multinationale américaine qui produit à l'étranger des marchandises remplissant les conditions requises et une société américaine qui vend des produits à l'étranger peuvent s'approvisionner auprès de fournisseurs établis hors des États-Unis. Bien que les CE prétendent le contraire, les biens qui peuvent faire l'objet de transactions remplissant les conditions requises peuvent être fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis[101], et aucune disposition de la Loi n'empêche un fabricant américain ou étranger de produire ou vendre des biens contenant exclusivement des éléments produits à l'étranger.[102]

120. Ainsi, non seulement la Loi ne fait pas référence aux exportations, mais encore l'exclusion des revenus extraterritoriaux qu'elle prévoit est possible dans des circonstances très diverses. Si les transactions à l'exportation, qui sont une forme de vente à l'étranger, peuvent générer des revenus extraterritoriaux, aucune disposition de la Loi n'oblige à exporter et l'exclusion s'applique manifestement à des revenus qui ne sont absolument pas liés à des exportations.[103]

---

[99] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 1) du Code des impôts.

[100] Le fait que les sociétés américaines peuvent tirer des revenus susceptibles d'être exclus de transactions effectuées entièrement hors des États-Unis dément l'allégation des CE selon laquelle les sociétés américaines "n'ont pas d'autre [solution] que d'exporter pour obtenir la subvention en ce qui concerne ces marchandises". *Voir la première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 97.

[101] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) c) du Code des impôts.

[102] Les CE prétendent que la règle des 50 pour cent incluse dans la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" donnée dans la Loi "entraîne" une subordination aux exportations. *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 104 à 120. Comme cela est démontré plus loin dans la section V.E, cette règle n'impose pas l'utilisation de biens exportés des États-Unis.

[103] La Loi est donc très différente de la mesure en cause dans l'affaire *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles*, WT/DS126/R, rapport du Groupe spécial adopté le 16 juin 1999 ("*Australie – Cuir*"), dans laquelle le Groupe spécial a examiné des dons accordés par le gouvernement australien à un producteur australien de cuir pour automobiles, Howe Leather, dont l'essentiel de la production, au moment où le contrat de don a été conclu, était destiné à l'exportation. Le Groupe spécial a conclu que, "afin d'accroître ses ventes d'une manière qui lui permettrait d'atteindre les objectifs de résultats [...] fixés dans le contrat de don, Howe devrait, *par nécessité*, poursuivre et probablement accroître les exportations". *Id.*, paragraphe 9.67 (pas d'italique dans l'original). Comme ces faits transformaient effectivement les objectifs de résultats en matière de vente en objectifs de résultats à l'exportation, le Groupe spécial a conclu que "les

iii) Aux termes de la Loi, les contribuables peuvent maximiser, sans exporter, leurs revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus

121. Le fait que les contribuables n'ont pas besoin d'exporter pour maximiser leurs avantages est un autre élément indiquant que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux exportations. Les contribuables peuvent effectuer un nombre illimité de transactions autres que des exportations et continuer à exclure une partie des revenus provenant des transactions qui remplissent les conditions requises.

122. En ce sens, la Loi est très différente des dispositions examinées par l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, qui portait sur la question de savoir si certaines exemptions de droits d'importation accordées aux constructeurs d'automobiles étaient subordonnées aux exportations. Pour l'une des catégories d'exemptions considérées, les constructeurs n'étaient pas obligés d'exporter pour participer au programme d'exemptions de droits, mais les avantages qu'ils pouvaient en retirer étaient limités. L'Organe d'appel a observé que les constructeurs ne pouvaient importer en franchise qu'une quantité fixe et devaient exporter pour pouvoir importer en franchise des quantités supplémentaires.[104] Comme les constructeurs qui se prévalaient de cette seconde catégorie d'exemptions ne pouvaient maximiser leurs avantages qu'en exportant, l'Organe d'appel a constaté qu'il existait "une relation manifeste de dépendance ou de conditionnalité entre l'octroi de l'exemption des droits d'importation et l'exportation de véhicules automobiles par les fabricants bénéficiaires".[105]

123. La Loi n'établit pas de "relation manifeste de dépendance ou de conditionnalité" entre l'exclusion des revenus extraterritoriaux et les résultats à l'exportation. Les entreprises américaines et étrangères assujetties à l'impôt aux États-Unis peuvent bénéficier de l'exclusion sans limitation et sans effectuer la moindre opération d'exportation.

iv) L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger définit en partie une "transaction réalisée à l'étranger"

124. Les CE prétendent que, comme la Loi impose l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger – les biens qui font l'objet de transactions remplissant les conditions requises devant être "détenus … en vue d'être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis"[106] –, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est subordonnée aux exportations.[107] Les CE pensent que le fait de ne pas étendre l'exclusion aux transactions portant sur des biens consommés aux États-Unis "subordonne la possibilité d'obtenir la subvention aux résultats à l'exportation".[108] Leur argument est illogique et repose sur une mauvaise compréhension de la nature de la Loi.[109]

125. La Loi prévoit l'exclusion des revenus provenant de ventes à l'étranger. L'"utilisation, la consommation ou la cession" de biens hors des États-Unis n'est que l'une des caractéristiques d'une transaction "à l'étranger". Une autre est que la Loi prévoit expressément que les produits en question ne doivent pas nécessairement être fabriqués ou produits aux États-Unis. Ainsi, les transactions à l'étranger visées par l'exclusion pourraient porter sur des marchandises expédiées des États-Unis, mais elles pourraient aussi se dérouler entièrement dans un ou plusieurs autres pays.

---

résultats à l'exportation prévus de Howe étaient l'une des *conditions* de l'octroi des subventions". *Id.* (pas d'italique dans l'original).

[104] *Canada – Automobiles* (*Organe d'appel*), paragraphe 105.

[105] *Id.*, paragraphe 108.

[106] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) du Code des impôts.

[107] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 99 à 103.

[108] *Id.*, paragraphe 101.

[109] En toute logique, s'il existe trois options (A, B et C), le fait d'exclure l'option A n'oblige pas à choisir l'option B puisque l'option C reste possible.

126. Les transactions portant sur des biens utilisés ou consommés aux États-Unis ne sont pas visées par la Loi parce qu'elles ne sont pas effectuées à l'étranger. Des produits fabriqués et vendus aux États-Unis ne peuvent pas être considérés comme étrangers. Si les États-Unis étaient obligés d'inclure ces transactions dans le champ de la Loi, comme le prétendent les CE, cela signifierait que les Membres de l'OMC ne peuvent pas exempter ou exclure du champ de l'impôt les revenus provenant de transactions effectuées à l'étranger. Or, ce n'est pas ce dont il est question à l'article 3.1 a). L'objet de cet article, ce sont les subventions *subordonnées* aux exportations.

127. Contrairement à ce que les CE voudraient faire croire au Groupe spécial, l'utilisation à l'étranger prescrite par la Loi n'est pas synonyme d'exportation. Comme cela a été expliqué précédemment, la Loi s'applique à une large gamme de transactions effectuées à l'étranger, dont beaucoup ne portent pas sur des produits fabriqués aux États-Unis ou expédiés des États-Unis et, partant, n'impliquent aucune exportation en provenance des États-Unis. En conséquence, l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger n'a pas pour effet de subordonner l'exclusion des revenus extraterritoriaux aux résultats à l'exportation.

3. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a) repose sur un critère juridique erroné

128. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 a) repose sur un critère juridique qui n'a aucun fondement dans le texte de l'Accord SMC.

a) Les CE énoncent un nouveau critère pour l'application de l'article 3.1 a)

129. Les CE affirment que, pour déterminer s'il existe une subordination aux exportations, il faut faire une comparaison par rapport à une "référence pertinente".[110] Elles ajoutent que "la référence correcte ... est le traitement accordé aux ventes sur le marché intérieur".[111]

130. Ce cadre analytique n'est fondé ni sur l'article 3.1 a) ni sur aucune autre disposition de l'Accord SMC, et il n'a jamais été examiné ou adopté par l'Organe d'appel en rapport avec l'article 3.1 a). En fait, ce critère de comparaison est incompatible avec le raisonnement tenu par l'Organe d'appel dans de précédentes affaires concernant des subventions à l'exportation. Comme cela a été dit plus haut, l'Organe d'appel a estimé qu'une mesure relève de l'article 3.1 a) si, en vertu de ses termes ou de son fonctionnement, elle fait dépendre l'octroi d'une subvention des résultats à l'exportation. Une comparaison entre le traitement accordé dans certaines conditions et dans d'autres – en particulier entre les ventes sur le marché intérieur et à l'étranger – n'est pas pertinente.

131. La thèse sans fondement textuel que les CE formulent au sujet de l'article 3.1 a) repose en grande partie sur la présentation erronée de certains éléments de la Liste exemplative de subventions à l'exportation figurant à l'Annexe I de l'Accord SMC. Les CE citent les points d), f), g), h) et l) de l'Annexe I comme étant des cas où le traitement des produits exportés doit être comparé au traitement accordé aux produits d'origine nationale.[112] Toutefois, la comparaison entre les produits exportés et les produits d'origine nationale qui est suggérée ne doit pas être faite dans le but de déterminer si une mesure est liée aux exportations ou leur est subordonnée d'une autre manière (les pratiques décrites dans les points cités étant directement liées aux exportations). Cette comparaison doit être faite plutôt dans le but de déterminer si une mesure qui s'applique aux exportations comporte une contribution financière des pouvoirs publics ou confère un avantage.

132. Même si une comparaison du traitement appliqué aux produits exportés et aux produits d'origine nationale était indiquée par les points de l'Annexe I cités par les CE – qui ne sont après tout que des exemples particuliers de subventions à l'exportation –, rien n'indique que, dans le présent

[110] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 79.
[111] *Id.*, paragraphe 81.
[112] *Id.*, paragraphe 88.

différend, il faudrait faire ce genre de comparaison. Les termes en question ici ne font pas référence à une telle comparaison et ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel chargés de l'affaire *FSC* ne l'ont proposée.

b) La Loi ne fait pas des résultats à l'exportation une "condition parmi plusieurs autres conditions"

133. Ne pouvant pas s'acquitter de la charge imposée par le critère de subordination, les CE tentent de le reformuler en élargissant le sens de l'expression "parmi plusieurs autres conditions".[113] Les CE prétendent que ces termes de l'article 3.1 a) prohibent les subventions même si le fait d'exporter est une façon de satisfaire à des critères d'admissibilité qui sont neutres par rapport aux exportations.[114] L'interprétation que les CE donnent de l'article 3.1 a) va bien au-delà de la subordination aux exportations. Elle étend l'application de cette disposition à pratiquement toute mesure ayant un lien quelconque avec des exportations ou susceptible d'entraîner des exportations. Mais l'expression "parmi plusieurs autres conditions" n'a pas ce sens.

134. Le mot-clé dans l'expression "parmi plusieurs autres conditions" est "autres". Les CE suggèrent à tort que ce mot signifie "de remplacement".[115] En fait, le sens ordinaire de ce mot est "l'un des deux " ou "venant après le premier, en second; supplémentaire, additionnel".[116] Le terme "autre" est donc synonyme d'*additionnel.*

135. Étant donné le sens ordinaire du terme "autres", l'expression "parmi plusieurs autres conditions" indique que les résultats à l'exportation peuvent être une condition *additionnelle* à d'autres conditions applicables, mais demeurent une condition à remplir. L'expression "plusieurs autres conditions" désigne donc une série de conditions préalables – qui doivent toutes être remplies pour obtenir un résultat. Par conséquent, dans le contexte de l'article 3.1 a), c'est seulement si les pouvoirs publics accordent une subvention subordonnée au respect d'une série de conditions, parmi lesquelles figurent les résultats à l'exportation, que cette subvention est "subordonnée, … parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation".

136. Une conséquence du raisonnement des CE serait que les exemptions fiscales territoriales appliquées par de nombreux Membres de l'OMC, y compris des États membres des CE, seraient subordonnées aux exportations au sens de l'article 3.1 a). De même que les CE prétendent que l'exclusion prévue par la Loi s'applique aux exportations et aux transactions effectuées entièrement à l'étranger – simplification excessive que les États-Unis rejettent, comme cela a été dit précédemment – on peut dire que l'exclusion des revenus étrangers appliquée par d'autres pays concerne trois types de transactions: les importations, les transactions effectuées entièrement à l'étranger et les exportations. De même que les CE prétendent à tort que les producteurs américains doivent exporter pour obtenir des revenus bénéficiant de l'exclusion prévue par la Loi, on pourrait dire que les producteurs des autres pays en question ne peuvent bénéficier d'une exemption territoriale qu'en exportant. Les revenus provenant de la vente de leurs produits par l'intermédiaire d'un distributeur local ou directement sur le marché intérieur ne peuvent pas bénéficier d'une exemption analogue. Il est difficile d'imaginer que telle était l'intention des rédacteurs de l'article 3.1 a). C'est seulement en

[113] *Id.*, paragraphes 121 à 130.

[114] *Voir id.*, paragraphe 123; *voir aussi id.*, paragraphe 96. Les CE ont tort d'emblée de se fonder sur le rapport *Canada – Aéronefs* (*Organe d'appel*) pour étayer leur interprétation. *Voir id.*, paragraphe 126. En effet, dans cette affaire, le Groupe spécial et l'Organe d'appel n'ont jamais interprété l'expression "parmi plusieurs autres conditions". Au lieu de cela, ils ont conclu que la subordination aux exportations de subventions accordées à des branches d'activité autres que l'aéronautique n'était pas pertinente pour leur analyse *de facto* des paiements effectués en faveur de l'industrie aéronautique. *Voir Canada – Aéronefs* (*Organe d'appel*), paragraphe 179, et *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*, WT/DS70/R, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel et adopté le 20 août 1999, paragraphes 9.305 à 9.348.

[115] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 128.

[116] *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

interprétant l'expression "plusieurs autres conditions" comme désignant une série de conditions préalables que l'on peut appliquer convenablement le terme "subordonné", dans ce contexte.[117]

4. L'affirmation des CE selon laquelle l'exclusion ne s'applique pas aux activités de la production à l'étranger est erronée et n'est pas étayée par des éléments factuels

137. Les CE affirment que l'application de l'exclusion prévue par la Loi aux activités de production à l'étranger est "purement symbolique (et cherche à dissimuler une subvention à l'exportation prohibée)"[118] et n'est possible "que si le producteur étranger choisit d'être imposé comme une société américaine".[119] D'après les CE, une société étrangère ne choisirait jamais d'être assimilée à une société américaine parce que ce choix lui imposerait prétendument des obligations fiscales supplémentaires sans pour autant réduire celles qu'elle supporte dans son pays d'origine.[120] Les affirmations des CE sont erronées et ne sont étayées par aucun élément factuel.

a) L'application de l'exclusion aux transactions portant sur des biens fabriqués à l'étranger n'est pas limitée aux cas où un fabricant étranger choisit d'être assimilé aux entreprises américaines

138. Les CE affirment que l'application de la Loi aux biens fabriqués à l'étranger est purement symbolique parce qu'aucun fabricant étranger ne choisira prétendument d'être traité comme une entreprise américaine en vertu de l'article 943 e) 1) du Code des impôts.[121] Les CE supposent cependant que la Loi ne s'applique aux biens fabriqués à l'étranger que si un tel choix est fait. Cette hypothèse est fausse.

139. La Loi s'applique en général aux succursales étrangères de sociétés américaines qui produisent hors des États-Unis sans qu'elles aient à faire un choix. Cela tient à ce que, en droit américain, une succursale étrangère d'une société américaine n'est pas considérée comme une entité distincte à des fins fiscales. Par conséquent, les biens qu'elle fabrique sont considérés comme des biens fabriqués par la société américaine apparentée, qui est responsable du paiement de l'impôt aux États-Unis sur les revenus provenant de la production de ces biens.[122]

140. Un exemple peut être utile pour démontrer ce point. Supposons qu'une société américaine possédant une usine au Mexique vend normalement les biens fabriqués dans cette usine à des acheteurs hors des États-Unis. Aux termes de l'ancienne loi, cette société aurait dû généralement payer des impôts aux États-Unis sur les revenus industriels imputables à l'usine mexicaine. Mais, aux termes de la nouvelle loi, les revenus provenant des transactions à l'étranger portant sur les biens fabriqués au Mexique par la succursale seraient traités comme des revenus extraterritoriaux de la société américaine.

141. Dans ce cas, qui n'est pas rare, l'exclusion prévue par la Loi s'appliquerait aux transactions portant sur des biens fabriqués à l'étranger sans que le fabricant étranger ait besoin d'opter pour le paiement de l'impôt aux États-Unis. En conséquence, l'affirmation des CE selon laquelle l'exclusion ne s'appliquerait jamais aux biens fabriqués à l'étranger est fausse.

---

[117] Les CE analysent les règlements du Département du commerce des États-Unis en matière de droits compensateurs pour étayer leur interprétation de l'expression "parmi plusieurs autres conditions". *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 128. Or, ces règlements ne peuvent pas modifier le sens ordinaire des dispositions de l'Accord SMC.

[118] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 131.

[119] *Id.*, paragraphe 132.

[120] *Id.*

[121] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 e) 1) du Code des impôts.

[122] Comme cela a été dit précédemment, les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises comprennent les biens fabriqués hors des États-Unis. *Voir* l'article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

b) Les entreprises industrielles étrangères peuvent choisir d'être assimilées aux entreprises américaines sans avoir à supporter des obligations fiscales supplémentaires

142. Outre cette erreur d'interprétation fondamentale des termes de la Loi, les CE comprennent mal les modalités mêmes du choix de l'assimilation aux entreprises américaines. En ce qui concerne la catégorie de transactions pour laquelle ce choix est exigé, elles prétendent qu'aucun contribuable étranger ne ferait un tel choix parce que cela augmenterait ses obligations fiscales globales. Les CE n'ont présenté aucun élément étayant cette affirmation factuelle.

143. De plus, l'hypothèse qui sous-tend cette affirmation – le choix de l'assimilation augmenterait nécessairement les obligations fiscales de l'entreprise étrangère – est fausse. En fait, dans un certain nombre de cas, les obligations fiscales globales de l'entreprise qui choisit d'être traitée comme une entreprise américaine n'augmenteraient pas.

144. Supposons, par exemple, qu'une entreprise étrangère enregistrée dans le pays X est le fournisseur d'une société de distribution implantée aux États-Unis. Supposons en outre que le taux d'imposition dans le pays X est supérieur ou égal au taux d'imposition aux États-Unis. Il est vrai que, si l'entreprise opte pour l'assimilation, elle devra payer des impôts sur ses revenus industriels à la fois aux États-Unis et dans le pays X.

145. Toutefois, aux termes de la Loi, l'entreprise étrangère qui fait ce choix est traitée comme une entreprise américaine aux fins du Code des impôts. En tant que telle, elle a le droit de demander un crédit d'impôt étranger pour les impôts payés dans le pays X, qui vient en déduction des impôts qu'elle doit aux États-Unis. La loi américaine lui permet de compenser entièrement les impôts dus aux États-Unis par le jeu des crédits d'impôt étrangers. Elle se trouve ainsi dans la même situation fiscale que si elle n'avait pas opté pour l'assimilation et, partant, cela ne devrait pas faire de différence pour elle. En vertu de ce choix, l'exclusion prévue par la Loi s'applique aux revenus provenant de la vente à l'étranger des produits fabriqués par l'entreprise étrangère.[123]

146. Ainsi, l'affirmation des CE selon laquelle le choix de l'assimilation aux entreprises américaines entraînerait une augmentation de la charge fiscale de l'entreprise étrangère est erronée.

c) L'option de l'assimilation aux entreprises américaines a été prévue pour uniformiser le traitement fiscal des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger

147. Comme le montre l'historique de la Loi, l'option de l'assimilation aux entreprises américaines a été prévue pour uniformiser le traitement des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger, que ce soit sous la forme de succursales ou de sociétés. L'objectif était de ne pas empêcher l'application de la Loi aux biens fabriqués à l'étranger. Comme cela est expliqué plus haut, l'application de l'exclusion prévue par la Loi aux biens fabriqués à l'étranger est réelle et prouve que l'exclusion n'est pas subordonnée aux exportations.

148. Avant l'adoption de la Loi, les contribuables américains qui avaient des activités de production à l'étranger sous la forme de succursales étaient généralement soumis à l'impôt sur la totalité des revenus industriels des succursales. Mais en général, ils pouvaient différer l'imposition des revenus industriels de leurs filiales étrangères. En rédigeant la Loi, le Congrès a voulu empêcher les contribuables d'invoquer abusivement l'exclusion du champ de l'impôt pour des revenus faisant l'objet d'un report d'impôt. C'est pourquoi la Loi prévoit que les biens fabriqués hors des États-Unis

[123] Si les produits fabriqués par l'entreprise étrangère sont vendus à l'étranger par la société de distribution américaine, l'exclusion s'applique aux revenus de cette dernière, et non aux revenus du fabricant. Si celui-ci vend directement ses produits à l'étranger, l'exclusion s'applique aux revenus qu'il tire de ses ventes à l'étranger. Dans ce cas, le fabricant obtient un crédit d'impôt étranger aux États-Unis uniquement au titre des revenus qui ne sont pas exclus en vertu de la Loi. Il ne reçoit pas de crédit d'impôt au titre des revenus exclus.

ne sont pas des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, sauf si le fabricant paie l'impôt aux États-Unis sur ses revenus industriels.

149. Pour que cette limitation n'ait pas pour effet de restreindre l'application de l'exclusion aux ventes à l'étranger des succursales d'entreprises américaines, la Loi permet aux sociétés étrangères – c'est-à-dire aux filiales – d'opter pour le traitement appliqué aux sociétés américaines.

150. En somme, les articles 942 a) 2) et 943 e) 1) du Code des impôts modifiés par la Loi sont destinés à uniformiser le traitement des contribuables américains ayant des installations de production à l'étranger sous la forme de succursales et de sociétés. Ils ne visent pas, comme le prétendent les CE, à empêcher l'application de la Loi aux entreprises industrielles étrangères ou aux biens fabriqués hors des États-Unis.

5. Les CE n'ont pas fourni d'éléments de preuve démontrant que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations

151. Les nouveaux critères juridiques définis par les CE sont dictés par la nécessité de pallier le manque d'éléments de preuve démontrant une subordination aux exportations. Sous couvert d'une argumentation juridique, les CE formulent en fait des affirmations factuelles non étayées concernant les effets de la Loi sur les exportations. Tout ce qu'elles ont dit au Groupe spécial à propos de la subordination aux exportations est que, aux termes de la Loi, certains contribuables peuvent gagner des revenus extraterritoriaux exclus du revenu imposable en exportant. Or, comme cela a été démontré précédemment, le fait que l'exportation est une façon de satisfaire à un critère neutre ne signifie pas que la Loi est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Les CE n'ont pas démontré qu'il est obligatoire d'exporter pour obtenir des revenus bénéficiant de l'exclusion.

152. Les CE ont essayé de faire valoir que certains contribuables qui bénéficiaient du régime FSC peuvent maintenant gagner des revenus exclus en vertu de la nouvelle Loi, alléguant que la subordination aux exportations de l'ancien régime prouve que le nouveau régime est lui aussi subordonné aux exportations. Or, la note de bas de page 4 de l'Accord SMC, relative à l'article 3.1 a), confirme que l'octroi d'une subvention à des exportateurs ne permet pas en soi de considérer que cette subvention est subordonnée aux exportations. Elle dit ce qui suit:

> Le simple fait qu'une subvention est accordée à des entreprises qui exportent ne sera pas pour cette seule raison considéré comme une subvention à l'exportation au sens de [l'article 3.1 a)].

Ainsi, le fait que des exportateurs peuvent percevoir des revenus bénéficiant de l'exclusion prévue par la Loi ne suffit pas à prouver que l'octroi de subventions est *lié* ou *subordonné* aux exportations.[124]

[124] *Canada – Automobiles* (*Organe d'appel*), paragraphe 172. Dans la procédure engagée au titre de l'article 21:5 dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, l'Organe d'appel a déclaré que l'octroi d'une subvention à des entreprises qui exportent "n'appelle donc pas la conclusion qu'il existe un "rapport de conditionnalité ou de dépendance" tel que l'octroi d'une subvention "est lié aux" résultats à l'exportation". *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils – Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS70/AB/RW, rapport de l'Organe d'appel adopté le 4 août 2000, paragraphe 48. Examinant les éléments de preuve indiquant que les subventions étaient spécialement ciblées sur l'industrie aéronautique en raison de sa vocation fortement exportatrice, l'Organe d'appel a dit que "les deux éléments de "ciblage" peuvent fort bien être pertinents en ce qui concerne une enquête au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, mais ils ne prouvent pas nécessairement de manière concluante que l'octroi d'une subvention est "subordonné" aux résultats à l'exportation, "conditionné" par les résultats à l'exportation ni "dépendant" de ces résultats. En l'occurrence, nous estimons que les deux éléments de "ciblage" ne constituent pas, à eux seuls, une preuve suffisante de l'existence d'une subordination à l'exportation qui serait prohibée". *Id.*, paragraphe 49.

153. En résumé, à supposer, pour les besoins du débat, que l'exclusion des revenus extraterritoriaux constitue une subvention, les CE n'ont pas démontré que cette "subvention" est subordonnée aux résultats à l'exportation. Faute de cette démonstration, l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

D. COMME L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI EST UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE, IL NE S'AGIT PAS D'UNE SUBVENTION À L'EXPORTATION PROHIBÉE, EN VERTU DE LA CINQUIÈME PHRASE DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 DE L'ACCORD SMC

154. Même si l'exclusion des revenus extraterritoriaux pouvait être considérée comme une subvention au sens de l'article premier, et même si cette "subvention" pouvait être considérée comme subordonnée aux exportations au sens des termes, d'ailleurs formels, de l'article 3.1 a), il ne s'agirait pas pour autant d'une subvention à l'exportation prohibée par l'Accord SMC. Cela tient à ce que la note de bas de page 59 de l'Accord limite l'application de la prohibition des subventions à l'exportation prévue par l'Accord. Plus précisément, la cinquième phrase de la note 59, lue parallèlement à la note de bas de page 5, dispose que les "mesures [prises] en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" ne sont pas prohibées par l'Accord. Comme l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est précisément une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère, elle n'est pas prohibée par l'Accord SMC.

1. Rapport entre l'article 3.1 a) et la note de bas de page 59

155. Avant d'examiner le sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, les États-Unis voudraient expliquer la place de cette note dans l'Accord SMC en général et son rapport avec l'article 3.1 a) en particulier.

a) Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées en vertu de l'Accord SMC

156. Pour clarifier le sens de l'article 3.1 a), les rédacteurs de l'Accord ont présenté à l'Annexe I une "Liste exemplative de subventions à l'exportation". Ils ont spécifié à l'article 3.1 a) que les mesures mentionnées dans cette liste sont prohibées en vertu de cette disposition.[125] Mais ils ont aussi indiqué clairement que les mesures désignées dans la Liste exemplative comme ne constituant *pas* des subventions à l'exportation ne sont *pas* prohibées en vertu de l'article 3.1 a) ou de toute autre disposition de l'Accord. Ils l'ont fait au moyen de la note de bas de page 5 relative à l'article 3.1 a), qui stipule que "les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord". Par conséquent, si une mesure est considérée comme une subvention à l'exportation dans la Liste exemplative, elle est prohibée en vertu de l'article 3.1 a), et si une mesure n'est *pas* considérée comme une subvention à l'exportation dans la Liste, elle n'est prohibée par *aucune disposition* de l'Accord.

b) Rapport entre le point e) de l'Annexe I et l'article 3.1 a)

157. Le point e) de l'Annexe I énonce une prohibition générale visant l'abandon ou la réduction d'impôts à percevoir sur les revenus gagnés à l'exportation. Il y est dit que "[l']exonération, [la] remise ou [le] report … des impôts directs ... accordés spécifiquement au titre [des] exportations"

[125] L'article 3.1 a) stipule dans sa partie pertinente que "les subventions définies à l'article premier dont la liste suit seront prohibées: a) subventions subordonnées, en droit ou en fait, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation, *y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I*". (pas d'italique dans l'original)

constitue une subvention à l'exportation. Les CE ont précisé à juste titre que les termes du point e) avaient "un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec [les] exportations".[126] Cela signifie que le point e) vise les exonérations, remises ou reports d'impôts qui sont accordés en rapport direct avec les revenus provenant de transactions à l'exportation, qui sont étroitement ou spécialement fonction de ces revenus, ou qui leur sont explicitement liés.

158. Malgré cette précision et, en particulier, malgré l'emploi au point e) du terme "spécifiquement", les CE prétendent que le point e) *élargit* la portée de l'article 3.1 a). Elles affirment que:

> [l]a subordination est une forme particulière de relation spéciale. Par conséquent, toute subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation doit nécessairement être aussi accordée "spécifiquement au titre des exportations" au sens du point e). Toutefois, l'expression "spécifiquement au titre de" est plus large que le terme "subordination". Cette expression couvre tout lien spécifique et inclurait donc une simple incitation.[127]

159. La thèse des CE concernant le point e) n'est pas défendable car les CE ne tiennent pas compte du rapport entre l'article 3.1 a) et l'Annexe I. L'article 3.1 a) stipule expressément que les subventions énumérées dans l'Annexe I le sont "à titre d'exemple" car il s'agit d'une liste non exhaustive de subventions à l'exportation qui sont "subordonnées … aux résultats à l'exportation". C'est pourquoi les rédacteurs de l'Accord ont expliqué le rapport entre l'Annexe I et la prohibition des subventions à l'exportation en précisant: "*y compris* celles qui sont *énumérées à titre d'exemple* dans l'Annexe I". (pas d'italique dans l'original)

160. Le sens ordinaire du terme "y compris" confirme que la Liste exemplative n'élargit pas la portée de l'article 3.1 a). Ce terme signifie "inclus" et "inclus" signifie "qui comprend".[128] Le verbe "comprendre" signifie "contenir dans un ensemble" ou "faire entrer dans une classe ou une catégorie".[129] Par conséquent, les subventions à l'exportation mentionnées à l'Annexe I ne sont que des *exemples* d'une classe ou d'une catégorie de "subventions à l'exportation" visées à l'article 3.1 a). Bien qu'ils précisent quelque peu le sens de l'article 3.1 a), ces exemples n'en élargissent pas le champ d'application, comme le prétendent les CE. Contrairement à ce qu'elles pensent, le point e) ne prohibe pas, et ne peut pas prohiber, les exonérations, reports ou remises d'impôts directs qui ne sont pas "subordonnés … aux résultats à l'exportation". D'ailleurs, comme la prescription de l'article 3.1 a) relative à la subordination ne s'applique pas aux subventions accordées *simplement dans l'attente de résultats à l'exportation* – comme cela est expliqué dans la section C – le point e) ne peut pas être un moyen indirect de viser ce que les CE appellent des "incitations" qui ne sont pas subordonnées aux exportations.[130]

161. Le point e) interdit pour l'essentiel l'octroi d'avantages ou d'allègements fiscaux spécifiquement liés aux exportations. Il s'applique aux mesures consistant à exonérer d'impôt,

---

[126] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 149 à 153.

[127] *Id.*, paragraphes 156 et 157.

[128] *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

[129] *Id.*

[130] La tentative des CE pour élargir le sens de l'article 3.1 a) au moyen du point e) diffère de la démarche qu'elles ont adoptée pour contester le régime FSC. Le Groupe spécial se souviendra peut-être que, dans la procédure initiale, les CE ont invoqué le point e) parce que le régime FSC s'appliquait explicitement et exclusivement aux exportations, alléguant, dans leur première communication au Groupe spécial (paragraphe 159), que les avantages du régime FSC étaient accordés ""spécifiquement au titre des exportations" car [ils étaient] *subordonnés* à l'exportation de produits américains et *leur portée [était] fonction* du volume de ces exportations". *FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 4.304. (pas d'italique dans l'original) Les CE ont reconnu alors que le point e) s'applique à un sous-ensemble relativement restreint de subventions qui sont "subordonnées" aux exportations – et qui sont ciblées ou dont la portée est "fonction" des exportations.

directement ou *exclusivement*, les revenus provenant de transactions à l'exportation. Pour qu'il s'applique, les avantages fiscaux considérés doivent être subordonnés aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

c) Rapport entre la note de bas de page 59 et le point e)

162. La note de bas de page 59 explique et limite le champ d'application du point e). Cette note, jointe au point e)[131], indique certaines pratiques qui n'entrent pas dans son champ d'application, bien qu'elles impliquent la non-perception d'impôts directs sur des revenus gagnés à l'exportation. Comme cela a été dit précédemment, en vertu de la note de bas de page 5, les mesures désignées dans la note 59 comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne sont pas prohibées par l'Accord SMC.

i) La première phrase de la note de bas de page 59: Le report

163. La première phrase de la note de bas de page 59 dit que "[l]es Membres reconnaissent que le report ne constitue pas nécessairement une subvention à l'exportation lorsque, par exemple, des intérêts appropriés sont recouvrés". Cette phrase indique clairement que, bien que le point e) stipule clairement que "[l]e report, en totalité ou en partie, des impôts directs ... accord[é] spécifiquement au titre des exportations" constitue une subvention à l'exportation prohibée, ce point ne s'applique pas à une mesure de report si des "intérêts appropriés" sont perçus.[132]

164. Le terme "report" n'est défini ni au point e) ni dans la note de bas de page 59, mais il semble désigner les cas où l'impôt est différé, peut-être indéfiniment, en attendant un événement particulier.[133] Le report pourrait s'appliquer de diverses façons aux revenus gagnés à l'exportation, mais il concerne plus particulièrement les cas où les revenus d'exportation d'une entité étrangère liée (par exemple, une filiale étrangère) ne sont imposés que si et lorsqu'ils sont rapatriés dans la société mère.[134] Cela signifie que, conformément à la première phrase de la note 59, le report de l'impôt sur les revenus de source étrangère gagnés à l'exportation par une filiale étrangère peut ne pas être visé par le point e) si des "intérêts appropriés" sont perçus.[135]

165. Ainsi, la première phrase de la note de bas de page 59 nuance le point e). Elle indique clairement que, dans un cas au moins, malgré les termes par ailleurs formels du point e), la non-imposition des revenus perçus à l'exportation n'est pas prohibée par l'Accord SMC. Bien que, dans sa décision concernant les FSC, l'Organe d'appel n'ait pas analysé le sens de la première phrase de la note 59 parce que le régime FSC ne prévoyait pas de report d'impôts, il a reconnu que cette phrase était "spécifiquement liée" au point e) et en "nuanç[ait]" la teneur.[136]

---

[131] À la différence de la note 58, qui se rapporte à plusieurs points de l'Annexe I, la note 59 se rapporte exclusivement au point e).

[132] Cela tient apparemment à ce que le recouvrement d'"intérêts appropriés" est suffisant pour annuler les avantages qui peuvent être conférés à l'exportation.

[133] D'après *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993), "reporter" signifie "remettre à plus tard (une action ou procédure, un événement, une affaire, une question); différer, retarder".

[134] Le report pourrait aussi désigner la non-imposition des revenus d'exportation d'une société étrangère en attendant leur rapatriement pour distribution à la société mère, mais aussi aux actionnaires en général.

[135] Le report avec intérêt n'est qu'une forme de report des impôts sur les revenus d'exportation qui ne constitue pas une subvention à l'exportation. En effet, la première phrase de la note 59 dit que la perception d'"intérêts appropriés" n'est qu'un "exemple" des cas où "le report accordé spécifiquement au titre des exportations" ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée.

[136] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 97. Les États-Unis ne prétendent pas que la Loi prévoit un report d'impôt, mais ils examinent la première phrase de la note 59 pour expliciter le sens général et la portée de cette note.

ii) La cinquième phrase de la note de bas de page 59: Éviter la double imposition

166. La note de bas de page 59 énonce une seconde exception au point e) concernant les mesures prises en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.[137] La dernière phrase de la note dit que "[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre". La note ne définit pas la "double imposition" ni le type de mesures permettant de l'"éviter", mais, suivant le sens ordinaire de ces termes, il s'agit de mesures qui permettent de ne pas imposer deux fois les mêmes revenus. Cette interprétation de la dernière phrase de la note 59 découle du fait que le terme "éviter" signifie "écarter, empêcher, prévenir"[138], "double" signifie "deux fois plus" ou "qui se répète deux fois"[139], et "imposition" signifie "prélèvement ou perception d'un impôt".[140]

167. Il est important de noter que la cinquième phrase de la note 59 ne concerne pas n'importe quel type de revenus, mais seulement les "revenus de source étrangère". Cette expression n'est pas définie dans la note, mais son sens ordinaire est le suivant: 1) le terme "revenu" désigne "les fonds ou les autres actifs reçus ou dus comme rémunération d'un travail, d'une activité, d'un placement, etc."[141]; 2) le mot "étranger" signifie "qui est exécuté ou a lieu dans un autre pays" ou "qui se trouve hors de son pays, hors de son territoire"[142]; et 3) "source" signifie "un lieu ou une chose d'où provient ou qui est à l'origine de quelque chose de matériel".[143] Ainsi, aux fins de la note 59, les revenus de source étrangère semblent désigner les fonds (ou les autres actifs) obtenus hors des frontières ou du territoire du Membre de l'OMC qui prend une mesure pour éviter la double imposition.

168. Les revenus de source étrangère peuvent faire l'objet d'une double imposition parce qu'ils peuvent être imposés à la fois par le pays où se trouve leur source (aussi appelé pays de la source) et par le pays où réside le contribuable (aussi appelé pays de résidence). Il peut aussi y avoir double imposition si les deux pays prétendent que le même contribuable est un résident relevant de leur compétence ou que le même revenu est perçu sur leur territoire. Quelle que soit la base juridique, la question de la double imposition des revenus de source étrangère est importante dans le contexte des exportations parce que des biens ou services vendus à l'exportation le sont, par définition, d'un pays à un autre. En conséquence, les revenus générés par une transaction à l'exportation peuvent être considérés, en partie ou en totalité, comme des revenus "étrangers" parce que la destination des biens exportés, l'acheteur, le lieu du transfert de propriété et du paiement, ou l'activité économique à l'origine de la vente peuvent se trouver hors du pays de résidence du vendeur. Le pays étranger peut alors prétendre être la "source" d'une partie ou de la totalité des revenus perçus hors du pays de résidence du vendeur – pour l'une des raisons précitées – et il peut chercher à imposer ces revenus. Mais le pays de résidence du vendeur peut avoir la même prétention à l'égard des mêmes revenus.

169. Pour éviter ce problème et les problèmes connexes, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 permet aux Membres de l'OMC de ne pas imposer les revenus de source étrangère gagnés dans les transactions à l'exportation. Cela ne fait aucun doute car cette phrase limite la portée du point e), qui prohibe les exonérations, remises ou reports d'impôts directs accordés "spécifiquement au titre des exportations". Comme cela est stipulé dans cette phrase, "*[l]a teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre*, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère ..." (pas d'italique dans l'original).

---

[137] Dans l'affaire *FSC*, l'Organe d'appel n'a pas analysé le sens de la dernière phrase de la note 59, estimant que les États-Unis n'avaient pas soulevé la question devant le Groupe spécial. *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphes 101 à 103.

[138] *The New Shorter Oxford English Dictionary* (1993).

[139] *Id.*

[140] *Id.*

[141] *Id*.

[142] *Id*.

[143] *Id*.

d) La note de bas de page 59 désigne certaines mesures comme ne constituant pas des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5

170. Comme cela a été démontré précédemment, la première et la dernière phrase de la note de bas de page 59 nuancent la teneur du point e). Ces deux phrases désignent certaines pratiques fiscales qui sont admissibles même si elles sont directement liées aux exportations.

171. La première phrase dit clairement que le report d'impôts "accordé spécifiquement au titre des exportations" est admissible si "des intérêts appropriés sont recouvrés". Un report qui n'est pas accordé "spécifiquement au titre des exportations" ne relèverait pas du point e) et n'aurait pas besoin de la restriction formulée dans la note 59 pour échapper à la prohibition des subventions à l'exportation prévue par l'Accord. La première phrase de la note 59 a été rédigée pour préciser qu'un report d'impôts avec intérêts, même s'il est accordé spécifiquement au titre des exportations, ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée.

172. De même, la cinquième phrase de la note 59 permet de prendre des mesures pour éviter la double imposition, même s'il peut s'agir par ailleurs d'une exonération, d'une remise ou d'un report d'impôts directs accordés spécifiquement au titre des exportations au sens du point e). C'est ce qui ressort du premier membre de la phrase: "La teneur du point e) n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition ...". D'ailleurs, si une mesure visant à éviter la double imposition n'était autorisée que si elle n'était *pas* spécifiquement liée aux exportations, cette phrase n'aurait aucun sens. Elle exprimerait simplement une évidence, à savoir que les mesures qui ne sont pas spécifiquement liées aux exportations ne sont pas visées par le point e) ou l'article 3.1 a).

173. Par conséquent, les mesures prises pour éviter la double imposition relèvent de la note de bas de page 5, qui dispose que "[l]es mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées ...". Le sens ordinaire du verbe "désigner" est "considérer comme dûment inclus ou compris dans une chose ou une catégorie de choses; considérer comme appartenant, comme inhérent ou comme lié par nature à quelque chose; affecter ou attribuer à".[144] Ce terme peut aussi s'entendre simplement d'"une référence dans un livre".[145] La note de bas de page 5 indique donc qu'il suffit qu'une mesure soit incluse ou mentionnée dans l'Annexe I pour être dûment considérée ou classée comme n'étant pas une subvention à l'exportation. Elle n'exige pas que l'expression "n'est pas une subvention à l'exportation" figure dans la description de la mesure en question dans la Liste exemplative.

174. En raisonnant ainsi, les États-Unis ne se fondent pas sur le principe *a contrario sensu*, selon lequel on peut arriver à la conclusion opposée en partant d'une règle ou d'une déclaration affirmative. Le fait que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 limite expressément la portée du point e) indique qu'il était dans l'intention des rédacteurs de l'Accord SMC que les mesures visant à éviter la double imposition ne soient pas traitées comme des subventions à l'exportation prohibées.

175. Cette distinction a été faite par le Groupe spécial saisi de l'affaire *Brésil – Aéronefs*.[146] Il a d'abord constaté que "[d]ans son sens ordinaire, la note de bas de page 5 se rapporte aux situations dans lesquelles une mesure serait désignée comme ne constituant *pas* une subvention à l'exportation".[147] Il a noté ensuite que, dans son sens ordinaire, la note "pourrait s'étendre d'une manière plus générale aux cas dans lesquels la Liste exemplative contient quelque autre forme de

[144] *Id.*
[145] *Id.*
[146] *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs – Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS46/RW, rapport du Groupe spécial modifié par l'Organe d'appel et adopté le 4 août 2000.
[147] *Id.*, paragraphe 6.36.

déclaration affirmative selon laquelle une mesure n'est pas soumise à la prohibition énoncée à l'article 3.1 a)".[148] Puis il a précisé que ce raisonnement s'appliquait aux première et dernière phrases de la note de bas de page 59.[149] Ainsi, selon ce raisonnement, les mesures visant à éviter la double imposition sont "désignées" dans l'Annexe I comme n'étant pas des subventions à l'exportation et, partant, ne sont pas prohibées en vertu de l'article 3.1 a) ou de toute autre disposition de l'Accord SMC.

2. Mesures visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59

176. Dans la section précédente, les États-Unis ont montré que, conformément à la dernière phrase de la note de bas de page 59, les mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère ne sont pas prohibées par l'Accord SMC. Dans la présente section, ils démontrent que la non-imposition des revenus de source étrangère est une mesure visant à éviter la double imposition aux fins de la note 59.

a) La non-imposition des revenus de source étrangère est une méthode largement admise pour éviter la double imposition

177. Il ne semble pas y avoir de désaccord entre les CE et les États-Unis sur le point de savoir si la non-imposition des revenus de source étrangère est un moyen acceptable d'éviter la double imposition. Cette position partagée découle du fait que les disciplines fiscales internationales bien établies reconnaissent de longue date que deux pays peuvent revendiquer le droit et la faculté d'imposer les mêmes revenus, ce qui impose aux contribuables une charge inutile et oblige chaque pays à prendre des mesures pour réparer une injustice éventuelle. Comme les CE l'ont dit au Groupe spécial *FSC*,

> Si un résident d'un pays perçoit des revenus à l'étranger (revenus de source étrangère), le droit de ce pays d'imposer les revenus en question sur la base de sa compétence mondiale en tant que pays de résidence peut empiéter sur le droit du pays étranger d'imposer les mêmes revenus en tant que pays de la source. Par conséquent, les revenus de source étrangère d'un résident d'un pays peuvent être imposés à la fois par le pays de la source et par le pays de résidence, en l'absence de mesures de dégrèvement visant à éviter la double imposition. La nécessité de telles mesures est évidente pour des raisons d'équité et de politique économique.[150]

178. Bien que l'OMC n'ait pas défini les mesures pouvant être prises pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère, deux catégories générales de mesures sont largement admises et utilisées à cette fin dans le monde. Il s'agit de l'exemption (ou non-imposition) et de l'imputation. Ces deux méthodes ont été reprises dans les deux principaux modèles de convention fiscale, établis sous les auspices de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et des Nations Unies.[151] En fait, les CE ont cité les deux modèles en indiquant au Groupe spécial qu'ils définissaient l'un et l'autre des méthodes adéquates pour éviter la double imposition.[152]

---

[148] *Id.*

[149] *Id.* En revanche, le Groupe spécial a constaté que rien ne permettait de supposer que les mesures qui ne font simplement pas partie des subventions à l'exportation mentionnées à titre d'exemple dans l'Annexe I ne sont *pas* des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5. *Id.*

[150] Annexe EC-2, page 1 (pièce n° 5 des États-Unis).

[151] *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (OCDE 1992) ("Modèle de convention fiscale de l'OCDE") (pièce n° 7 des États-Unis); *voir aussi Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, publication n° ST/ESA/102 (1980).

[152] Annexe EC-2, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

b) Explication de la méthode de l'exemption (non-imposition) permettant d'éviter la double imposition: le modèle de l'OCDE

179. Les modèles de convention de l'OCDE et des Nations Unies autorisent expressément les pays à utiliser la méthode de l'exemption (non-imposition) ou de l'imputation pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère. Bien que leurs dispositions pertinentes diffèrent dans les détails, les deux modèles atteignent le même but aux fins du présent examen. Pour expliquer en quoi consiste la méthode de l'exemption et comment elle permet d'éviter la double imposition, les États-Unis se réfèrent aux dispositions sur l'exemption du modèle de Convention de l'OCDE.[153] Ce modèle, utilisé par la plupart des États membres des CE, indique comment l'exemption (non-imposition) peut être appliquée afin d'éviter la double imposition.

180. Le Modèle de convention de l'OCDE prévoit ce qui suit dans sa partie pertinente:

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23A

MÉTHODE D'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.[154]

* * * * *

Article 23B

MÉTHODE D'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde:

a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État;

b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État.

---

[153] Les États-Unis citent le modèle de Convention de l'OCDE non pas comme un texte faisant autorité pour interpréter les règles de l'OMC, mais simplement à titre d'exemple.

[154] Le reste de l'article 23A est libellé comme suit:

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois pas excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État.

3. Lorsque conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôts dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

> Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculée avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.[155]

181. Les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE expliquent que la méthode de l'exemption et celle de l'imputation permettent l'une et l'autre d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.[156] Il y est précisé que l'exemption s'applique non seulement aux revenus de source étrangère perçus directement par un résident du pays qui perçoit l'impôt, mais aussi aux dividendes et aux intérêts rapatriés dans ce pays.[157] Il est précisé aussi que les pays sont libres d'adopter l'une ou l'autre méthode ou de les combiner et que les modalités d'application peuvent varier d'un pays à l'autre.[158]

182. Dans les commentaires, il est dit en outre que "[s]uivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables dans un [autre État]". Ainsi, le terme "exemption", aux fins de l'élimination de la double imposition, ne désigne pas seulement une exception juridique à une règle générale normalement applicable qui procure des recettes. Dans ce contexte, il désigne aussi la non-imposition de revenus imposables dans deux pays.[159] Dans la mesure où les revenus "sont imposables" dans un autre pays, le pays de résidence ne doit pas les imposer.[160]

c) La méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt pour certains contribuables

183. Il existe une différence importante entre la méthode de l'exemption (non-imposition) et la méthode de l'imputation: la première s'applique *ex ante* et la seconde *ex post*. La méthode de l'exemption consiste à ne pas imposer les revenus qui peuvent être soumis à l'impôt dans deux États souverains, et ce d'une manière générale et "par anticipation " – c'est-à-dire indépendamment des éléments de revenu ou des impôts étrangers considérés. En revanche, la méthode de l'imputation (crédit d'impôt) consiste simplement à déduire "*a posteriori*" les impôts effectivement payés à l'étranger sur des éléments de revenu particuliers. Les principes fiscaux internationaux reconnaissent ces différences, mais admettent les deux méthodes.

184. Alors que le crédit d'impôt est limité au montant des impôts payés à l'étranger – et ne permet qu'un dégrèvement partiel si des exceptions s'appliquent – la méthode de l'exemption fait que l'obligation fiscale globale d'un contribuable dépend du taux d'imposition appliqué dans le pays de la

---

[155] Le second paragraphe de l'article 23B dispose que "[l]orsque, conformément à une disposition quelconque de la Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés".

[156] *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, page C(23)-3 (pièce n° 7 des États-Unis) ("Les articles 23A et 23B s'appliquent à la situation dans laquelle un résident de l'État R [résidence] reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant S [source] ..., où y possède de la fortune, et que ce revenu ou cette fortune sont imposables dans cet autre État S conformément à la Convention.").

[157] Commentaires sur le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE*, page C(23)-17 (pièce n° 7 des États-Unis) ("Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Dans ces cas, l'État de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire ... et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus.") Le deuxième paragraphe de l'article 23A fixe cependant des limites à l'exemption de ces éléments de revenu, limites qui ne s'appliquent pas aux autres types de revenu.

[158] *Id.*, page C(23)-15 ("En raison des grandes différences existant dans les divers États dans les politiques et techniques fiscales concernant la détermination de l'impôt, en particulier les déductions, allègements et avantages similaires, il est préférable de ne pas proposer une solution explicite et uniforme dans la Convention, mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre technique.").

[159] *Id.*, page C(23)-4.

[160] *Id.*, page C(23)-11.

source. Si ce taux est *plus élevé* que dans le pays de résidence, le contribuable *paiera plus* d'impôts que s'il avait perçu les revenus considérés dans son pays de résidence. Inversement, si le taux est *moins élevé*, le contribuable *paiera moins* d'impôt que s'il avait perçu ces revenus exclusivement dans son pays de résidence.

185. Le fait que la méthode de l'exemption peut entraîner une réduction globale de l'impôt ne diminue en rien la validité de cette méthode au regard des normes fiscales admises au plan international. Ni le Modèle de convention de l'OCDE ni celui des Nations Unies n'exigent que les parties contractantes pratiquant l'exemption fixent un niveau minimum d'imposition. Les deux modèles laissent à chaque pays le soin de déterminer si un niveau minimum d'imposition est nécessaire dans un autre État contractant pour que l'exemption s'applique conformément à leur législation interne. En fait, dans les commentaires de l'OCDE, il est expressément stipulé que l'État de résidence "doit accorder l'exemption, que le droit d'imposer soit ou non effectivement exercé par l'autre État".[161] Il est précisé que cette méthode est la plus pratique "puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État".[162]

186. Les CE ont reconnu cette caractéristique du système d'exemption. Comme l'exemption accordée pour éviter la double imposition n'est pas fonction de l'impôt payé dans un autre pays, les CE ont expliqué que "dans la mesure où les impôts étrangers sont inférieurs aux impôts nationaux, les contribuables résidents qui ont des revenus de source étrangère exemptés sont traités plus favorablement que les autres résidents".[163]

3. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure qui vise à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59

187. Par son application et sa conception, la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59.

a) La Loi a recours à la non-imposition plutôt qu'au crédit d'impôt pour éviter la double imposition

188. La Loi a recours expressément à la méthode de la non-imposition pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère, comme cela ressort clairement de son historique: "Étant donné que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition, aucun crédit d'impôt n'est accordé pour les impôts payés à l'étranger sur les revenus exclus".[164] Il indique en outre que, en passant d'un système fiscal mondial à un système de type territorial, les États-Unis ont adopté, au moyen de la Loi, une méthode d'exemption (ou de non-imposition) généralement employée dans les systèmes territoriaux, pour éviter la double imposition. L'exclusion prévue par la Loi remplace le crédit d'impôt étranger qui est la méthode courante, conformément au Code des impôts, pour éviter la double imposition. D'après l'historique de la Loi:

> Il est important de noter que chaque type de système [mondial ou territorial] utilise généralement une méthode différente pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère. Pour simplifier, un système mondial utilise la "méthode de l'imputation", qui consiste à accorder un crédit d'impôt pour les impôts payés dans un autre pays sur les revenus perçus dans ce pays. Et un système territorial utilise la "méthode de l'exemption" selon laquelle les revenus gagnés à l'étranger ne sont tout simplement pas imposés. Si des arguments de politique fiscale peuvent être invoqués pour justifier la supériorité d'une méthode sur l'autre, les deux méthodes sont admises

[161] *Id.*
[162] *Id.*
[163] Annexe EC-2, page 6 (pièce n° 5 des États-Unis).
[164] *Rapport de la Chambre*, page 10; *voir aussi le rapport du Sénat*, page 2.

> au plan international et il est aussi admis au plan international qu'un pays est libre de choisir l'une ou l'autre méthode ou de les combiner.[165]

189. La Loi évite la double imposition en excluant les revenus extraterritoriaux. Elle ajoute au Code des impôts l'article 114 d) qui dispose qu'"il ne sera accordé, sous ce chapitre, aucun crédit d'impôt pour les impôts sur le revenu, les bénéfices de guerre ou les bénéfices exceptionnels perçus ou dus dans un pays étranger ou une possession des États-Unis au titre des revenus extraterritoriaux exclus du revenu brut conformément au paragraphe a)". La Loi dispose en outre qu'aucune déduction n'est autorisée au titre des revenus exclus.[166]

b) La Loi prévoit l'exclusion partielle des revenus de source étrangère

190. En prévoyant à l'article 114 a) l'exclusion générale des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt américain et en établissant, à l'article 114 b), des exceptions limitées permettant d'imposer une partie de ces revenus, la Loi prévoit l'exclusion partielle des revenus de source étrangère, au sens de la dernière phrase de la note de bas de page 59. Comme cela a été dit précédemment, l'expression "revenus de source étrangère" désigne, dans son sens ordinaire, les bénéfices ou les gains réalisés hors des frontières ou du territoire du Membre de l'OMC qui prend une mesure pour éviter la double imposition. Les principaux éléments indiquant si des bénéfices ou des gains ont été réalisés hors des frontières ou du territoire d'un pays pourraient être les suivants: les biens ou services en question sont vendus hors du territoire de l'autorité fiscale; l'acheteur se trouve hors du territoire de l'autorité fiscale; la propriété des marchandises est transférée et le paiement est effectué ou émis ou les activités économiques à l'origine de la vente se déroulent (du moins en partie) hors du territoire de l'autorité fiscale.

191. Les "revenus extraterritoriaux" au sens de la Loi sont caractérisés par ces éléments étrangers. La Loi part du principe que les revenus provenant de ventes à l'étranger peuvent être exclus du champ de l'impôt.[167] En ce qui concerne le type de transactions pouvant générer des revenus susceptibles d'être exclus, la Loi dispose que les biens concernés doivent être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis.[168] Ainsi, les acheteurs de ces biens se trouvent normalement hors des États-Unis; ils autorisent ou effectuent le paiement dans un autre pays et, dans bien des cas, la propriété est également transférée dans cet autre pays. Les biens peuvent être produits hors des États-Unis[169], et il est exigé qu'une certaine partie des activités économiques se déroule à l'étranger pour ce qui est des fonctions de vente et de distribution associées aux transactions remplissant les conditions requises.[170]

192. C'est pour ces différentes raisons que les revenus exclus en vertu de la Loi peuvent à juste titre être qualifiés de revenus extraterritoriaux et, partant, de revenus de "source étrangère". Bien que les CE prétendent que la Loi "ne concerne pas les revenus "extraterritoriaux" dans aucune des acceptions effectives de cet adjectif"[171], elles admettent qu'elle s'applique aux revenus "provenant de ventes à l'étranger".[172] Comme cela a été dit précédemment, les revenus extraterritoriaux visés par la Loi sont les revenus provenant de sources non nationales. En tant que tels, ils correspondent au sens ordinaire de l'expression "de source étrangère".

---

[165] *Rapport de la Chambre*, page 13.

[166] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 114 c) du Code des impôts.

[167] L'article 3 de la Loi, qui modifie l'article 114 e) du Code des impôts, définit les "revenus extraterritoriaux" comme étant les gains provenant de ventes à l'étranger qui remplissent les conditions requises.

[168] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) B) du Code des impôts.

[169] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

[170] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) du Code des impôts.

[171] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 17.

[172] *Id*.

c) L'exclusion prévue par la Loi est analogue aux exemptions territoriales prévues dans les systèmes des États membres des CE

193. L'exclusion prévue par la Loi est analogue, de par sa conception, à certains aspects des exclusions ou exemptions territoriales appliquées par les États membres des CE. L'historique de la Loi l'indique clairement:

> La Commission souligne que les revenus extraterritoriaux exclus par cette loi du champ d'application de l'impôt sur le revenu aux États-Unis sont analogues aux revenus de source étrangère exclus du champ de l'impôt dans la plupart des systèmes fiscaux territoriaux. Ni dans le système fiscal américain, modifié par la loi, ni dans bon nombre des systèmes fiscaux européens, les revenus exclus ne sont limités aux revenus gagnés à l'exportation. Cependant, dans les deux types de système, l'exportation est un moyen d'obtenir des revenus de source étrangère qui sont exclus du champ de l'impôt, et les exportateurs sont parmi ceux qui peuvent se prévaloir de la limitation de la compétence fiscale imposée dans les deux cas. Ce n'est pas parce que les exportateurs font partie de ceux qui peuvent bénéficier de l'exclusion que celle-ci est "subordonnée aux exportations". Si c'était le cas, toute exclusion générale applicable, entre autres, aux exportateurs constituerait une subvention à l'exportation prohibée.[173]

194. L'exclusion prévue par la Loi est analogue à la pratique fiscale de nombreux États membres des CE qui exemptent les revenus de source étrangère.[174] Tout comme la Loi, les systèmes fiscaux de ces pays prévoient la non-imposition d'une partie au moins des revenus provenant de ventes à l'étranger. Parmi les systèmes fiscaux européens fondés sur le principe de la territorialité, les modalités et le champ d'application de ce principe varient selon les pays. Certains, comme la France, exemptent de longue date tous les revenus gagnés hors de leurs frontières. Toutefois, aucun pays membre des CE n'accorde une exemption générale pour les revenus de source étrangère. En fait, comme les CE l'ont expliqué au Groupe spécial *FSC*, leurs États membres qui exemptent les revenus de source étrangère ne le font que partiellement et, le plus souvent, le traitement appliqué à ces revenus constitue une exception à la règle générale selon laquelle les revenus mondiaux des entreprises sont assujettis à l'impôt dans leur pays de résidence.[175] À l'instar de la Loi, qui confère au système fiscal américain un caractère plus territorial, les systèmes européens combinent les principes d'imposition mondiale et territoriale.

4. Conclusion

195. Pour les raisons exposées ci-dessus, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59. Par conséquent, conformément à la note de bas de page 5, elle ne constitue pas une subvention à l'exportation prohibée aux fins de l'article 3.1 a).

E. LA RÈGLE LIMITANT À 50 POUR CENT LA VALEUR DE CERTAINS ÉLÉMENTS D'ORIGINE ÉTRANGÈRE NE REND PAS L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC

196. Les CE prétendent que la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère énoncée dans la Loi est contraire à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.[176] Le Groupe spécial n'a pas besoin d'examiner cette question pour deux raisons. Premièrement, comme cela a été

[173] *Rapport de la Chambre*, page 18.
[174] Celle-ci est examinée plus en détail dans la section "Rappel des faits".
[175] Annexe EC-2, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).
[176] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 159 à 184.

démontré précédemment, l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii). Deuxièmement, la note de bas de page 5 stipule que les mesures qui ne constituent pas des subventions à l'exportation visées à l'Annexe I ne sont pas prohibées en vertu des dispositions de l'Accord, notamment de l'article 3.1 b). Toutefois, si le Groupe spécial constatait que l'article 3.1 b) est applicable dans le présent différend, l'allégation des CE serait quand même défaillante car elle repose sur une mauvaise interprétation de la règle des 50 pour cent et parce que les CE n'ont pas démontré que l'exclusion prévue par la Loi est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

1. L'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) est sans objet en raison de la note de bas de page 5 de l'Accord

197. Comme cela a été dit précédemment en rapport avec l'article 3.1 a), la note de bas de page 5 de l'Accord SMC stipule que "les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent accord". Les mesures qui satisfont à cette condition ne sont donc visées par aucune des prohibitions énoncées dans l'Accord, y compris celle qui est prévue à l'article 3.1 b). Comme cela a aussi été démontré, l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 de l'Annexe I. Par conséquent, comme il s'agit d'une "mesure désignée dans l'Annexe I comme ne constituant pas une subvention à l'exportation", elle n'est prohibée par aucune disposition de l'Accord, y compris l'article 3.1 b). Le Groupe spécial n'a donc pas besoin d'examiner l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b).

2. Sens de l'article 3.1 b)

198. Si le Groupe spécial détermine que l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne relève pas de la note de bas de page 5, l'analyse de l'allégation des CE au titre de l'article 3.1 b) doit commencer par l'examen du texte de cette disposition. À cet égard, l'article 3.1 b) prohibe les "subventions subordonnées, soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". L'Organe d'appel a estimé que le critère juridique exprimé par le terme "subordonnées" s'applique de la même façon au titre de l'article 3.1 a) et de l'article 3.1 b).[177] Ainsi, il a confirmé, aux fins de l'article 3.1 b), que le terme "subordonné" signifie "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".[178] Pour qu'une subvention soit "subordonnée ... à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés", elle doit être conditionnée par l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, ou elle doit en dépendre pour exister.

3. Les CE interprètent mal la règle des 50 pour cent

199. L'allégation des CE témoigne d'une erreur d'interprétation fondamentale de la règle des 50 pour cent. Les CE suggèrent dans leur première communication que la Loi renferme une prescription relative à la *teneur* en élément d'origine nationale qui interdit aux producteurs d'utiliser, dans leurs opérations, une quantité d'intrants importés supérieure à une quantité fixée.[179]

200. Or, la Loi n'interdit pas aux producteurs d'utiliser une quantité d'articles importés supérieure à une quantité fixée; elle n'exige pas non plus l'utilisation d'articles fabriqués aux États-Unis pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus. Elle dispose, en revanche, que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits hors des États-Unis et au coût direct de la

[177] *Canada – Automobiles* (*Organe d'appel*), paragraphe 123.
[178] *Canada – Aéronefs* (*Organe d'appel*), paragraphe 167.
[179] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 55, 69, 106, 159 et 179.

main-d'œuvre employée hors des États-Unis.[180] Selon cette règle, un bien peut satisfaire à cette prescription même s'il contient 100 pour cent d'éléments d'origine étrangère.

201. La règle des 50 pour cent ne s'applique qu'à la valeur des articles d'origine étrangère utilisés pour obtenir un produit fini et au coût direct de la main-d'œuvre employée à l'étranger à cette fin. Elle ne limite pas la valeur d'autres éléments d'origine étrangère. Ainsi, les 50 pour cent restants de la valeur loyale et marchande du produit fini peuvent être imputés à des éléments incorporels, comme les droits de propriété intellectuelle, le fonds commercial, le capital, les services de marketing et de distribution et d'autres services, qui peuvent être d'origine américaine ou étrangère. Les articles utilisés dans la fabrication, quelle qu'en soit l'origine, ne représentent qu'une partie de la valeur totale.

202. Le fonctionnement de la règle des 50 pour cent peut être illustré par un exemple. Supposons qu'un produit est fabriqué uniquement avec des articles d'origine étrangère, en employant exclusivement de la main-d'œuvre directe étrangère. Supposons aussi que la somme de la valeur des articles d'origine étrangère et du coût de la main-d'œuvre directe étrangère est de 200 dollars et que, en raison de la valeur de la marque étrangère et des coûts d'investissement étrangers élevés, la valeur loyale et marchande du produit (c'est-à-dire son prix de vente) est de 450 dollars. La vente de ce produit permet de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi, bien qu'il ne contienne aucun élément d'origine américaine, car le chiffre de 200 dollars est inférieur à 50 pour cent de 450 dollars.

203. L'effet pratique de la règle des 50 pour cent est encore atténué par le principe de l'origine applicable aux éléments incorporés dans les produits manufacturés. Un intrant acheté à un fournisseur américain peut être considéré comme étant d'origine américaine aux fins de la règle des 50 pour cent même s'il est lui-même fabriqué essentiellement, voire exclusivement, à partir de produits importés. Dans ces conditions, des produits nationaux ne sont pas utilisés de préférence à des produits importés car l'intrant fini est généralement considéré comme un bien d'origine américaine.[181]

4. Le rapport *Canada – Automobiles* confirme que l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés

204. L'analyse qui précède expliquant pourquoi la règle des 50 pour cent n'est pas contraire à l'article 3.1 b) est confirmée par le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a constaté que même une prescription exigeant une valeur ajoutée de 60 pour cent ne crée pas nécessairement une présomption d'incompatibilité avec l'article 3.1 b). Il a conclu que la prohibition énoncée à l'article 3.1 b) ne s'applique que s'il existe des éléments de preuve démontrant qu'un fabricant est effectivement *obligé* d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés.

a) Décision de l'Organe d'appel

205. Dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont examiné si une prescription relative à la valeur canadienne ajoutée faisait que la subvention en cause était subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.[182] En vertu de la mesure applicable, un constructeur d'automobiles canadien pouvait bénéficier d'une exemption de

[180] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

[181] Les CE font une comparaison entre la règle des 50 pour cent et la limitation concernant les articles importés aux États-Unis qui figurait dans la Loi sur les FSC abrogée. *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 159 à 162. Cette comparaison et la référence aux règles FSC sont sans rapport avec les questions soumises à ce groupe spécial. Il faut noter cependant que, dans la procédure initiale, les États-Unis avaient expliqué en détail en quoi le régime FSC était compatible avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, mais ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel ne s'étaient penchés sur cette question.

[182] La mesure en question est décrite dans le rapport *Canada – Automobiles* (*Organe d'appel*), paragraphes 124 à 129.

droits d'importation si, entre autres, la valeur canadienne ajoutée pour une certaine catégorie de véhicules représentait une certaine proportion de la valeur totale du produit final. La valeur canadienne ajoutée (VCA) pouvait être déterminée au moyen de plusieurs éléments, qui comprenaient, outre le coût des parties produites au Canada, les frais de transport, le coût de la main-d'œuvre employée au Canada à des fins autres que la production, le coût des matières utilisées dans la production mais non incorporées au produit final, les frais généraux, les indemnités pour accidents du travail et les cotisations d'assurance, les impôts fonciers et une déduction pour amortissement. Un constructeur pouvait bénéficier de l'exemption de droits si 60 pour cent de sa valeur ajoutée était canadienne. Les prescriptions en matière de VCA applicables aux autres industriels ne figuraient pas dans le dossier.

206. En examinant les prescriptions du Canada relatives à la VCA, l'Organe d'appel a expliqué que "[l]a question précise qui se pose au titre de l'article 3.1 b) est celle de savoir si l'*utilisation* de produits nationaux de préférence à des produits importés est une "condition" du respect des prescriptions en matière de VCA et, par conséquent, de l'obtention de l'exemption des droits d'importation".[183] Il a estimé que le niveau ou le pourcentage de VCA prescrit était pertinent pour déterminer si un fabricant pouvait respecter des prescriptions particulières en matière de VCA sans utiliser, dans sa production, des parties et des matières d'origine canadienne.[184] Il a constaté qu'un fabricant pouvait respecter la prescription en matière de VCA, même si elle était fixée à 60 pour cent, sans avoir à utiliser des produits d'origine nationale.[185] D'après l'Organe d'appel, s'il y a une "multiplicité de *possibilités* … [pour] respecter" une prescription concernant la valeur ajoutée, il ne suffit pas de montrer que "l'utilisation de produits nationaux [n'est] qu'un moyen *possible* (moyen auquel on pourrait, dans la réalité, ne pas avoir recours) de satisfaire [auxdites] prescriptions".[186]

207. L'Organe d'appel a souligné qu'il était important de déterminer "les modalités d'application [des prescriptions en matière de VCA] aux différents fabricants".[187] Sans ces "renseignements de première importance", un groupe spécial ne peut pas avoir "suffisamment de renseignements concernant la mesure pour se prononcer sur la question de savoir si les prescriptions en matière de VCA étaient subordonnées "en droit" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".[188] C'est pourquoi l'Organe d'appel a conclu que la prescription fixant la VCA à 60 pour cent ne créait pas de présomption d'incompatibilité avec l'article 3.1 b). Par conséquent, pour avoir gain de cause, une partie plaignante doit démontrer comment "les modalités d'[application] *effectives* des prescriptions [en matière de valeur ajoutée]" entraînent le remplacement de produits importés par des produits nationaux.[189]

b) Application à la Loi de l'analyse faite dans l'affaire *Canada – Automobiles*

208. Sur la base de l'analyse faite par l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, les CE ne se sont pas acquittées de leur obligation de démontrer que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Comme les prescriptions en matière de VCA en cause dans l'affaire précitée, la règle des 50 pour cent peut être respectée sans utiliser des produits d'origine nationale. Cette règle n'exige en fait *aucune* valeur américaine en général ni aucun produit américain en particulier. Comme plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande d'un bien vendu dans une transaction générant des

[183] *Canada – Automobiles* (*Organe d'appel*), paragraphe 126 (italique dans l'original).
[184] *Id.*, paragraphe 130.
[185] *Id.*
[186] *Id.* (italique dans l'original). En revanche, si le niveau des prescriptions en matière de VCA est "très élevé", l'Organe d'appel a estimé que "l'utilisation de produits nationaux peut fort bien être une nécessité et qu'elle est donc, dans la pratique, une *condition* requise pour pouvoir bénéficier de l'exemption des droits d'importation". *Id.* (italique dans l'original).
[187] *Id.*, paragraphe 131.
[188] *Id.*
[189] *Id.* (pas d'italique dans l'original).

revenus extraterritoriaux peut être imputée à des éléments autres que des produits – propriété intellectuelle, frais généraux, autres coûts non liés à des produits – un fabricant peut obtenir des revenus extraterritoriaux en vendant des produits contenant exclusivement des produits importés.

209. Pour reprendre les termes de l'Organe d'appel, la "multiplicité des possibilités qui s'offrent lorsqu'il s'agit de respecter" la règle des 50 pour cent donne à penser que "l'utilisation de produits nationaux [n'est] qu'un moyen *possible* (moyen auquel on pourrait, dans la réalité, ne pas avoir recours) de satisfaire aux prescriptions …". Comme l'a clairement indiqué l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, une telle démonstration, sans plus, est tout simplement insuffisante pour permettre de constater qu'une mesure est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

210. Dans la présente affaire, les CE n'ont présenté aucun élément de preuve démontrant que la règle des 50 pour cent fait dépendre l'exclusion des revenus extraterritoriaux de l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Les seuls "éléments de preuve" qu'elles ont présentés en l'espèce consistent en une annexe qui décrit prétendument des produits dont plus de 50 pour cent de la valeur provient d'intrants ou d'éléments corporels.[190] Cette description repose sur des "données relatives à la production dans certains secteurs … recoupées avec des renseignements obtenus de certaines branches de production européennes et au cours de diverses enquêtes [sur le] commerce".[191] Toutefois, ces "éléments de preuve" n'expliquent pas comment la règle des 50 pour cent s'applique effectivement pour les contribuables américains qui ont le droit d'exclure des revenus extraterritoriaux. Compte tenu des conclusions de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, les CE ne peuvent présenter une allégation valable au titre de l'article 3.1 b) qu'en apportant des éléments de preuve qui démontrent que la règle des 50 pour cent exige effectivement l'utilisation de produits nationaux.

F. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE III:4 DU GATT DE 1994

211. Les CE prétendent que la règle des 50 pour cent prévue par la Loi soumet les produits importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires, en violation de l'article III:4 du GATT de 1994.[192] De même que leur allégation relative à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, leur argument au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 repose sur une description inexacte de la règle des 50 pour cent et souffre du manque de preuve pour établir une violation *prima facie*.

1. Sens de l'article III:4

212. L'article III:4 dispose ce qui suit dans sa partie pertinente:

> Les produits du territoire de toute partie contractante importés sur le territoire de toute autre partie contractante ne seront pas soumis à un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale en ce qui concerne toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution et l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur … .

Pour établir qu'il y a violation de l'article III:4, les CE doivent démontrer l'existence: a) d'une loi, d'un règlement ou d'une prescription affectant la vente, la mise en vente ou la distribution d'un produit importé sur le marché intérieur, et b) d'un traitement accordé au produit importé, en ce qui concerne la

[190] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, Annexe.
[191] *Id*.
[192] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 187 à 219.

loi, le règlement ou la prescription, qui est moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine nationale.[193] La prescription de l'article III:4 selon laquelle les produits importés ne doivent pas être soumis à un traitement "moins favorable" que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale a été interprétée de manière à garantir "une égalité effective des chances entre les produits importés et les produits d'origine nationale".[194]

2. Les CE font une description inexacte de la règle des 50 pour cent

213. L'argument des CE concernant l'article III:4 est émaillé d'erreurs dans la description qu'il fait de la règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi. Les CE disent tout d'abord que "la limitation concernant [les] intrants d'origine étrangère est une des conditions à remplir pour obtenir l'avantage fiscal".[195] Elles prétendent ensuite que la Loi renferme "une prescription juridique qui oblige un contribuable à ne pas recourir, au-delà d'un certain plafond, à des intrants et à de la main-d'œuvre d'origine étrangère" pour bénéficier de l'avantage fiscal.[196] Les CE soutiennent que la Loi oblige "dans certains cas à utiliser un minimum de pièces et de matériaux d'origine nationale … [et] empêche les producteurs qui souhaitent bénéficier du régime … d'utiliser une quantité équivalente de pièces et de matériaux importés".[197] Enfin, elles affirment que la Loi *exige* "qu'une entreprise […] utilise des produits d'origine nationale [...], qu'il soit spécifié qu'il s'agit […] d'une valeur de produits ou d'une proportion […] de la valeur de sa production locale".[198]

214. Ces assertions donnent tout simplement une description inexacte de la Loi. Comme cela est expliqué tout au long de la présente communication, y compris dans la section précédente, la Loi n'exige pas l'utilisation de biens d'origine américaine pour qu'une transaction génère des revenus extraterritoriaux exclus. Au lieu de cela, elle dispose que la valeur loyale et marchande d'un bien faisant l'objet d'une transaction peut être imputable à hauteur de 50 pour cent à des articles produits hors des États-Unis et au coût direct de la main-d'œuvre employée hors des États-Unis.[199] Un bien peut satisfaire à cette prescription même si 100 pour cent de la valeur loyale et marchande des intrants est d'origine étrangère. Par conséquent, contrairement aux arguments des CE,

- la Loi n'impose pas de "limitation concernant les intrants d'origine étrangère";
- il n'y a pas de "prescription juridique qui oblige à ne pas recourir, au-delà d'un certain plafond, à des intrants et à une main-d'œuvre d'origine étrangère";
- la Loi n'exige pas "dans certains cas l'utilisation d'un minimum de pièces et de matières d'origine nationale";
- la Loi n'exige pas "qu'une entreprise … utilise des produits d'origine nationale".

215. Une allégation d'incompatibilité avec l'article III:4 ne peut certainement pas reposer sur une description aussi erronée de la mesure contestée. Pour cette seule raison, les CE n'ont pas montré *prima facie* qu'il y a incompatibilité avec cet article.

---

[193] *Japon – Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs* ("*Japon – Pellicules*"), WT/DS44/R, rapport du Groupe spécial adopté le 22 avril 1998, paragraphe 10.369.

[194] *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada – Automobiles (Groupe spécial)*"). WT/DS139/R, WT/DS142/R, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel et adopté le 19 juin 2000, paragraphe 10.78.

[195] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 195.

[196] *Id*, paragraphe 203.

[197] *Id.* paragraphe 206.

[198] *Id*., paragraphe 217, citant le point 1.a de la Liste exemplative annexée à l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce.

[199] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

3. Les CE ne fournissent aucun élément de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article III:4

216. Non seulement les CE décrivent de façon erronée la mesure qu'elles tentent de mettre en cause, mais encore elles ne présentent aucun élément de preuve à l'appui de leur allégation au titre de l'article III:4. Elles déclarent que "*dans de nombreux cas*", la Loi oblige à utiliser des intrants d'origine américaine.[200] Elles ajoutent qu'"il y aura [...] des *cas* où une entreprise sera incitée à accroître la valeur des produits américains qu'elle utilise …".[201] Elles prétendent en outre que la Loi "détermine *souvent* [les produits] que le producteur utilisera", [202]et qu'"il sera *souvent* plus facile" de respecter la règle des 50 pour cent en utilisant des produits américains.[203] Enfin, elles affirment que "les bénéficiaires potentiels préféreront *toujours*, toutes les autres conditions étant égales par ailleurs, les "articles" [américains]".[204]

217. Malgré toute cette rhétorique, les CE ne citent nulle part un seul cas où une classe particulière de biens importés recevra un traitement moins favorable qu'une classe de "produits similaires" d'origine nationale. En fait, elles n'indiquent pas un seul produit qui serait "affecté" par la règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi, ce qui contredit leur propre interprétation de l'article III:4, selon laquelle il faut examiner chaque produit "pris individuellement" et non "tous les produits possibles". Il ne suffit pas d'affirmer qu'il existe de "nombreux cas" où le traitement est moins favorable pour que cette affirmation soit vraie et pour étayer une allégation au titre de l'article III:4. En fait, les CE ont elles-mêmes reconnu qu'"une analyse [au titre de l'article III:4] doit être effectuée au niveau d'un produit déterminé et non à celui de l'application de la Loi à tous les produits possibles".[205]

218. Bon nombre des affaires soumises à des groupes spéciaux du GATT et de l'OMC qui ont été citées par les CE portent sur des lois, des règlements et des prescriptions qui s'appliquent explicitement à une classe ou une catégorie particulière de produits importés.[206] Dans ces affaires, il n'est pas difficile d'examiner en quoi ces produits importés seraient "affectés" par les mesures en question. Toutefois, dans les affaires portant sur une mesure d'application générale, la charge de la preuve incombant à la partie plaignante doit être plus lourde. Les mesures d'application générale, comme la Loi, n'affectent pas nécessairement les *biens* importés. Il faut donc présenter des éléments de preuve démontrant l'existence d'un "lien significatif" entre la mesure et les effets défavorables sur les conditions de concurrence pour une classe similaire de biens importés afin de déterminer que la mesure soumet les produits importés à un traitement moins favorable.[207]

219. L'analyse qui précède démontre que les CE n'ont pas montré *prima facie* qu'il y a incompatibilité avec l'article III:4. En présentant de façon inexacte la mesure qu'elles tentent de mettre en cause et en n'apportant pas d'éléments de preuve suffisants pour étayer leurs conclusions, les CE n'ont pas prouvé le bien-fondé de leur allégation selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article III:4.

---

[200] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 194 (pas d'italique dans l'original).

[201] *Id.*, paragraphe 200 (pas d'italique dans l'original).

[202] *Id.*, paragraphe 199 (pas d'italique dans l'original).

[203] *Id.*, paragraphe 205 (pas d'italique dans l'original).

[204] *Id.*, paragraphe 208 (pas d'italique dans l'original).

[205] *Id.*, paragraphe 211.

[206] *Voir, par exemple, Canada – Automobiles (Groupe spécial)*, et *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules*, WT/DS2/R, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel et adopté le 20 mai 1996.

[207] *Voir, par exemple, Japon – Pellicules*, paragraphe 10.381.

G. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS CONTRAIRE AUX OBLIGATIONS DES ÉTATS-UNIS AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE

220. Les CE prétendent que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi est contraire à l'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture, lu conjointement avec l'article 8 de cet accord ou, à titre subsidiaire, aux articles 3:3 et 8, lus conjointement avec l'article 9:1 du même Accord.[208] L'allégation des CE est dénuée de fondement pour les raisons suivantes.

221. L'article 10:1 de l'Accord sur l'agriculture dispose que "[l]es subventions à l'exportation qui ne sont pas énumérées au paragraphe 1 de l'article 9 ne seront pas appliquées d'une manière qui entraîne, ou menace d'entraîner, un contournement des engagements en matière de subventions à l'exportation …". Dans l'affaire *FSC*, l'Organe d'appel s'est basé sur la définition d'une subvention donnée à l'article premier de l'Accord SMC et sur celle de la subordination aux exportations donnée à l'article 3.1 a) de cet accord en tant que contexte pour examiner ce qu'est une "subvention à l'exportation" au sens de l'Accord sur l'agriculture.[209] Pour les raisons déjà invoquées par les États-Unis pour expliquer que l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens des articles 1er et 3.1 a) de l'Accord SMC, l'exclusion ne constitue pas une subvention à l'exportation au sens de l'article 1 e) de l'Accord sur l'agriculture. L'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi n'est donc pas contraire aux obligations des États-Unis au titre de l'Accord sur l'agriculture.[210]

H. LES ÉTATS-UNIS SE SONT CONFORMÉS AUX RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD

222. Les CE prétendent que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD parce que: 1) la Loi énonce des règles transitoires qui prorogent le régime FSC au-delà du 30 octobre 2000, et 2) la Loi n'a été promulguée qu'après le 1er novembre 2000.[211] Comme cela est expliqué ci-après, les États-Unis estiment qu'ils se sont conformés de manière satisfaisante aux recommandations et décisions de l'ORD.

1. Compte tenu de toutes les circonstances propres au présent différend, le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires énoncées dans la Loi constituent une manière raisonnable de donner suite aux recommandations et décisions de l'ORD

223. La Loi a abrogé les articles 921 à 927 du Code des impôts, c'est-à-dire les dispositions fiscales relatives aux FSC.[212] Elle prévoit qu'aucune FSC ne peut être créée à compter du 30 septembre 2000.[213] Par conséquent, les mesures contestées par les CE dans l'affaire *FSC,* dont

---

[208] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 222 à 233; *voir aussi id.*, paragraphes 67 et 68. Les CE donnent une description superflue et apparemment dépourvue de pertinence de la règle des 50 pour cent dans leur analyse concernant l'Accord sur l'agriculture. *Id.*, paragraphes 220 et 221. Comme les CE n'ont pas présenté d'allégation juridique au titre de l'Accord sur l'agriculture en ce qui concerne cet aspect de la Loi, les États-Unis ne s'attardent pas ici sur les erreurs factuelles contenues dans leur description. Ils demandent respectueusement au Groupe spécial de se reporter à l'analyse faite précédemment dans la section V. E. où est expliqué le fonctionnement de la règle des 50 pour cent.

[209] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphes 136 à 142, *citant le rapport Canada – Mesures visant l'importation de lait et l'exportation de produits laitiers*, WT/DS103/AB/R, WT/DS113/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 27 octobre 1999.

[210] Les CE avancent un argument subsidiaire au titre de l'Accord sur l'agriculture qui suppose que les États-Unis présentent un argument disant que la Loi confère des subventions à l'exportation visées par l'article 9:1 de cet accord. Comme les États-Unis ne présentent pas un tel argument, il n'est pas nécessaire d'examiner l'argument subsidiaire des CE.

[211] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 234 à 241.

[212] Article 2 de la Loi.

[213] Article 5 b) 1) de la Loi.

l'ORD a constaté qu'elles constituaient des subventions à l'exportation prohibées au titre de l'Accord SMC, n'existent plus.

224. La Loi prévoit cependant une dispense transitoire limitée pour réduire les charges administratives qui pourraient résulter de l'abrogation du régime FSC et pour atténuer ses effets possibles sur les opérations commerciales des contribuables. Elle permet aux FSC existant à la date du 30 septembre 2000 de continuer à fonctionner pendant une année fiscale (c'est-à-dire jusqu'en décembre 2001).[214] De plus, elle ne modifie pas le traitement fiscal des contrats irrévocables à long terme passés par des FSC avec des parties non apparentées avant le 30 septembre 2000.[215] Ces règles ont une portée relativement restreinte et ne s'appliquent que dans des circonstances bien précises.

225. Il est d'usage, aux États-Unis comme dans d'autres pays, d'adopter des règles transitoires lorsqu'une législation fiscale importante est abrogée, afin de ne pas compromettre l'exécution des contrats irrévocables existants et de créer le moins d'incertitudes possible. L'abrogation peut en effet avoir des conséquences fiscales complexes et dommageables, par exemple si un bénéfice, ou une perte, est imputé sur une année fiscale donnée alors qu'il résulte d'une transaction effectuée dans une année antérieure.[216] La modification des dispositions fiscales applicables à cette transaction pose la question de savoir quelle loi la régit et si la transaction doit être annulée ou remaniée en grande partie.

226. Les règles transitoires permettent donc aux entreprises locales et étrangères de s'adapter et elles "protègent les contribuables dont les décisions étaient fondées sur" le régime fiscal antérieur.[217] Comme l'a expliqué un commentateur, "les contribuables qui se fondent raisonnablement sur une loi en vigueur ne devraient pas faire les frais d'une modification inattendue de cette loi".[218]

227. L'Organe d'appel a reconnu que les règles de l'OMC doivent être interprétées avec souplesse. Il a ainsi déclaré qu'"elles ne sont pas rigides ou inflexibles au point d'interdire tout jugement motivé face aux flux et reflux incessants et toujours changeants de faits réels concernant des affaires réelles dans le monde réel. Elles seront plus utiles au système commercial multilatéral si nous les interprétons en gardant cela présent à l'esprit".[219] Dans plusieurs affaires récentes, des groupes spéciaux de l'OMC ont toléré des violations de procédure en l'absence de préjudice pour la partie plaignante, en se fondant essentiellement sur des considérations d'équité.[220]

228. Une période de transition limitée permettant aux contribuables de s'adapter au nouveau régime fiscal semble d'autant plus raisonnable au vu des circonstances de la présente affaire. En particulier, bien que les CE affirment n'avoir jamais admis que le régime FSC était compatible avec le GATT ou l'OMC, elles ont attendu 13 ans après l'adoption de ce régime pour le contester. Pendant cette période, les contribuables américains se sont habitués à structurer leurs opérations à l'étranger sur la base des dispositions fiscales relatives aux FSC, que les États-Unis ont promulguées et maintenues en se fondant sur le Texte de conciliation adopté en 1981 par le Conseil du GATT. Cela n'était pas injustifié, malgré le statut finalement attribué à ce texte dans la présente affaire.

---

[214] Article 5 c) 1) A) de la Loi.

[215] Article 5 c) 1) B) de la Loi.

[216] Kirk J. Stark, *The Elusive Transition to a Tax Transition Policy*, 13 Amer. J. Tax Pol'y 145, 149 (1996) (pièce n° 8 des États-Unis).

[217] *Id*., page 150.

[218] *Id*., pages 149 et 150.

[219] *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1er novembre 1996, page 36.

[220] *Voir, par exemple, États-Unis – Mesures de sauvegarde à l'importation de viande d'agneau fraîche, réfrigérée ou congelée en provenance de Nouvelle-Zélande et d'Australie*, WT/DS177/R, WT/DS178/R, rapport du Groupe spécial distribué le 21 décembre 2000 (faisant l'objet d'un appel), paragraphes 5.48 à 5.53, ou sur la base de l'estoppel (*voir par exemple FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 7.10).

229. En dépit des nombreux obstacles dus au fait que l'année 2000 était celle de l'élection présidentielle aux États-Unis, ceux-ci, agissant dans les délais stricts fixés par l'ORD, ont abrogé les dispositions relatives aux FSC. Ils ont essayé de bonne foi de trouver avec les CE une solution législative mutuellement acceptable. Comme cela n'a pas été possible, ils ont abrogé les dispositions relatives aux FSC avec effet au 1er octobre 2000, exception faite des règles transitoires décrites précédemment. Compte tenu de ces éléments et des circonstances particulières du présent différend, les États-Unis estiment que le Groupe spécial devrait constater que les règles transitoires limitées prévues par la Loi constituent une mise en œuvre raisonnable des recommandations de l'ORD.

2. Les États-Unis ont respecté les délais spécifiés par l'ORD

230. Les CE prétendent aussi que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations faites par l'ORD dans l'affaire *FSC* parce que la Loi n'a été signée que le 15 novembre 2000.[221] Cet argument ne tient pas pour plusieurs raisons.

231. Premièrement, les dispositions de la Loi s'appliquent rétroactivement et abrogent les dispositions relatives aux FSC avant le 1er novembre 2000. L'ORD a recommandé que les États-Unis retirent les subventions FSC avec effet au 1er octobre 2000, délai que l'ORD a ensuite prorogé jusqu'au 1er novembre 2000. L'ORD n'a pas précisé à quelle date la loi devait être promulguée, mais les États-Unis ont manifestement cherché à éviter toute controverse sur ce point en essayant de la promulguer au plus tard le 1er octobre (puis le 1er novembre). La Loi dispose que "les modifications apportées par la présente Loi s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000".[222] Les États-Unis ont donc abrogé le régime FSC avec effet au 1er octobre 2000, se conformant ainsi à la recommandation de l'ORD.

232. Deuxièmement, l'OMC n'examine généralement pas les plaintes concernant des mesures qui ne sont plus en vigueur et qui ne l'étaient pas au moment où le mandat d'un groupe spécial a été établi. Cela concorde avec le fait que l'OMC ne redresse pas rétroactivement les torts prétendument causés dans le passé.[223]

233. Le même principe s'applique en l'espèce. La "mesure" en question constitue une omission, c'est-à-dire une prétendue absence d'action à la date du 1er novembre 2000. Or, la mesure (ou l'omission) a cessé d'exister le 15 novembre 2000, quand la Loi a été promulguée. Autrement dit, quand les CE ont demandé l'établissement d'un groupe spécial pour engager la présente procédure au titre de l'article 21:5, la mesure qu'elles contestaient ostensiblement n'existait plus. En général, les groupes spéciaux n'examinent pas les mesures qui ont cessé d'exister ou de s'appliquer avant l'établissement du mandat d'un groupe spécial.[224]

I. LE GROUPE SPÉCIAL DEVRAIT REJETER L'EXCEPTION PRÉLIMINAIRE SOULEVÉE PAR LES CE CONCERNANT LES DROITS DES TIERCES PARTIES

234. Les CE ont soulevé une exception préliminaire concernant le paragraphe 9 des procédures de travail du Groupe spécial, où il est stipulé que les parties doivent remettre leurs premières communications écrites aux tierces parties. Les CE demandent en substance au Groupe spécial

[221] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 244 à 246.

[222] Article 5 a) de la Loi.

[223] Ce principe est exprimé à l'article 19:1 du Mémorandum d'accord qui dispose que, dans les cas où un groupe spécial conclut qu'une mesure est incompatible avec un accord visé, "il recommandera que le Membre concerné la rende conforme audit accord" (note de bas de page omise).

[224] *Voir, par exemple, Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles*, WT/DS56/R, rapport du Groupe spécial modifié par l'Organe d'appel et adopté le 22 avril 1998, paragraphes 6.13 à 6.15.

d'exiger que les parties remettent aussi aux tierces parties leurs réfutations écrites.[225] D'après les CE, le paragraphe 9 est incompatible avec l'article 10:3 du Mémorandum d'accord.

235. Les CE ont avancé des arguments similaires dans d'autres procédures au titre de l'article 21:5, dans lesquelles les groupes spéciaux ont tenu une seule réunion avec les parties et les tierces parties, et, dans chacune de ces procédures, le Groupe spécial a rejeté leurs arguments. La première de ces affaires est l'affaire *Australie – Cuir*, dans laquelle le Groupe spécial a rendu la décision suivante:

> Dans sa réponse aux CE datée du 11 novembre 1999, le Groupe spécial a indiqué qu'il avait décidé de ne pas modifier les procédures de travail existantes, en vertu desquelles les tierces parties reçoivent les premières communications écrites des parties, mais non les réfutations. Il a indiqué que s'il avait décidé de tenir deux réunions avec les parties, ce qui correspond à la situation normale prévue à l'Appendice 3 du Mémorandum d'accord, les tierces parties auraient reçu uniquement les communications écrites présentées avant la première réunion, mais non les réfutations ou autres communications présentées ultérieurement. Ainsi, dans le cas le plus fréquent, les tierces parties se trouveraient dans une position identique à celle dans laquelle elles étaient en l'espèce quant à leur capacité de présenter des vues au Groupe spécial. De l'avis de ce dernier, la procédure qu'il avait établie était davantage conforme à la pratique habituelle que ne le serait le cas de figure dans lequel les tierces parties recevraient les réfutations, et elle allait dans le sens de l'article 10:3 du Mémorandum d'accord dans une affaire où le Groupe spécial ne tenait qu'une seule réunion.[226]

236. Plus récemment, dans l'affaire *Corée – DRAM*, le Groupe spécial a également rejeté la thèse des CE. Comme les parties à ce différend ont trouvé une solution mutuellement acceptable, le Groupe spécial n'a pas établi de rapport. Mais, avant la clôture de la procédure, il a rendu une décision dans laquelle il rejetait la demande des CE. Les parties pertinentes de cette décision sont libellées comme suit:

> Le Groupe spécial a noté que l'argument des CE pouvait être fondé si l'on considérait seulement les termes de l'article 10:3. Or, conformément aux règles d'interprétation des traités énoncées dans la Convention de Vienne, les termes d'un traité ne peuvent pas être isolés de leur contexte. L'article 10:3 fait référence aux "communications présentées … à la première réunion du groupe spécial" dans le contexte des procédures normales des groupes spéciaux. Normalement, un groupe spécial tient deux réunions et des documents sont présentés avant chacune d'elles. Les tierces parties n'ont pas le droit d'entendre les déclarations orales faites par les parties principales aux réunions du groupe spécial (y compris la première). Une séance spéciale unique leur est réservée pour qu'elles exposent leurs vues oralement, après la première réunion avec les parties principales. Dans ce contexte, l'article 10:3 a pour effet de limiter les droits des tierces parties, qui ne peuvent recevoir que les premières communications écrites des parties (présentées à la première réunion), mais pas leurs réfutations écrites (présentées à la seconde réunion).
>
> Un groupe spécial établi au titre de l'article 21:5 doit suivre les procédures des groupes spéciaux définies dans le Mémorandum d'accord. Mais il est obligé de le

[225] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 247 à 258.

[226] *Australie – Subventions accordées aux producteurs et exportateurs de cuir pour automobiles – Recours des États-Unis à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS126/RW, rapport du Groupe spécial adopté le 11 février 2000, paragraphe 3.9. Cette décision a été suivie dans l'affaire *Australie – Mesures visant les importations de saumons – Recours du Canada à l'article 21:5*, WT/DS18/RW, rapport du Groupe spécial adopté le 20 mars 2000, paragraphes 7.5 et 7.6.

> faire dans un contexte différent, c'est-à-dire dans un délai beaucoup plus strict. C'est pourquoi le présent Groupe spécial a décidé de tenir une seule réunion et non deux, comme c'est généralement le cas. Conformément à la pratique, il a demandé aux parties de présenter deux séries de documents, à savoir leurs premières communications écrites et leurs réfutations écrites (les deux avant la réunion unique qu'il a tenue). Dans ce contexte, le Groupe spécial estime que, pour donner effet à l'article 10:3, il faut l'interpréter comme limitant les droits des tierces parties au droit de recevoir uniquement les premières communications écrites, mais pas les réfutations écrites. Les rédacteurs du Mémorandum d'accord ont restreint les droits des tierces parties. Il n'appartient pas à ce Groupe spécial d'élargir leurs droits dans une procédure au titre de l'article 21:5.[227]

237. De l'avis des États-Unis, le raisonnement de ces groupes spéciaux est juste et devrait être suivi par le présent Groupe spécial, qui devrait ainsi constater que les tierces parties n'ont pas le droit de recevoir les communications présentées par les parties à titre de réfutation dans cette procédure.[228]

238. Cela étant, les États-Unis font observer qu'il mettent généralement leurs communications aux Groupes spéciaux de l'OMC, sauf les renseignements commerciaux confidentiels, à la disposition du public sur le site Internet du Bureau du Représentant des États-Unis pour les questions commerciales internationales. Par conséquent, dans la pratique, les tierces parties auront accès (comme tout le monde) à la communication présentée par les États-Unis à titre de réfutation. Rien n'empêche les CE, dans la présente procédure, de fournir aux tierces parties (et même aux citoyens de leurs États membres) leur communication présentée à titre de réfutation.

VI. CONCLUSION

239. Pour les raisons exposées ci-dessus, les États-Unis demandent que le Groupe spécial constate ce qui suit:

a) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée aux résultats à l'exportation, au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

b) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, ne constitue pas une subvention prohibée subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.

c) La Loi n'a pas pour effet de soumettre les produits importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits similaires d'origine nationale, au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.

d) L'exclusion des revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, prévue par la Loi, n'est pas incompatible avec les obligations des États-Unis au titre des articles 10:1 et 8, ou 3:3 et 8, de l'Accord sur l'agriculture.

---

[227] *États-Unis – Droit antidumping sur les semi-conducteurs pour mémoires RAM dynamiques (DRAM) de un mégabit ou plus, originaires de Corée – Recours de la Corée à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS99, décision du Groupe spécial concernant la demande adressée par les CE pour avoir accès aux communications présentées par les parties à titre de réfutation, 27 juin 2000 (notes de bas de page omises).

[228] Les États-Unis notent d'ailleurs qu'aucune des tierces parties ayant exprimé un intérêt dans cette procédure n'a demandé des droits élargis.

e) Les États-Unis se sont conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans l'affaire *FSC*.

f) Les tierces parties à cette procédure n'ont pas le droit d'obtenir les communications présentées par les parties à titre de réfutation.

LISTE DES PIÈCES DES ÉTATS-UNIS

Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ..... Pièce n° 1

Rapport du Sénat des États-Unis sur la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ..... Pièce n° 2

Rapport de la Chambre des représentants des États-Unis sur la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ..... Pièce n° 3

Code des impôts des États-Unis ..... Pièce n° 4

Deuxième communication écrite présentée par les CE au Groupe spécial chargé de l'affaire FSC ..... Pièce n° 5

James E. Maule, *Gross Income: Overview and Conceptual Aspects*, 501-2d *Tax Management (BNA)*, pages A-1 à A-4 ..... Pièce n° 6

Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune ..... Pièce n° 7

Kirk J. Stark, *The Elusive Transition to a Tax Transition Policy*, 13 Amer. J. Tax Policy 145 (1996), pages 145 à 149 ..... Pièce n° 8

ANNEXE B

Communications de tierces parties

Table des matières		Page
Annexe B-1	Communication de l'Australie en tant que tierce partie	B-2
Annexe B-2	Communication du Canada en tant que tierce partie	B-6

ANNEXE B-1

COMMUNICATION DE L'AUSTRALIE EN TANT QUE TIERCE PARTIE

Aperçu général

1. L'Australie se félicite de l'occasion qui lui est donnée de présenter une communication en tant que tierce partie pour l'examen au titre de l'article 21:5 de l'affaire "États-Unis – Traitement fiscal des sociétés de ventes à l'étranger (FSC)" par le Groupe spécial. En tant que pays exportateur de taille moyenne, l'Australie tire des avantages notables du cadre fondé sur des règles que tracent les Accords sur l'OMC. L'octroi par les États-Unis de subventions à l'exportation prohibées a une incidence directe sur les possibilités du commerce compétitif offertes sur tous les marchés aux exportateurs australiens.

2. L'Australie considère que la "Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux", telle que promulguée par les États-Unis le 15 novembre 2000, ne met pas fin à l'incompatibilité avec les règles de l'OMC.

3. La mesure de remplacement des FSC prévoit une subvention subordonnée aux résultats à l'exportation ou l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés au sens de l'article 3.1 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (l'Accord SMC). De plus, les subventions FSC initiales continueront d'être accordées jusqu'au 1er janvier 2002. L'Australie limitera ses observations à des points de droit précis découlant de l'Accord SMC.

La mesure de remplacement des FSC

4. D'une manière générale, les États-Unis se prévalent du droit d'imposer tous revenus réalisés dans le monde entier par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis. La mesure FSC prévoyait en faveur des "sociétés de ventes à l'étranger" certaines exemptions d'impôt liées à la vente ou à la location-vente de marchandises produites aux États-Unis et destinées à l'exportation. Il a été constaté que c'était une subvention à l'exportation prohibée au titre de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et des articles 10:1 et 8 de l'Accord sur l'agriculture.

5. La "Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux" (HR 4986) a modifié le Code des impôts en abrogeant les dispositions relatives aux FSC et en excluant les "revenus extraterritoriaux" des revenus bruts retenus pour le calcul de l'impôt. Les revenus extraterritoriaux sont définis comme étant des revenus bruts imputables à des "recettes brutes du commerce extérieur".[1]

6. Les "recettes brutes du commerce extérieur" sont les recettes brutes tirées de la vente, de l'échange, de la location-vente ou de la location de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et de services connexes et annexes.[2] Elles n'englobent pas les recettes provenant de transactions dans lesquelles les biens ou services de commerce extérieur remplissant les conditions requises sont vendus, échangés, mis en location-vente ou loués pour utilisation finale aux États-Unis.[3]

7. Les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont définis comme étant des biens:

A) fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis,

[1] Article 114 a), b) et e) du Code des impôts, tel qu'amendé par la Loi HR 4986.
[2] Article 942 a) 1) A) et B) du Code des impôts, tel qu'amendé par la Loi HR 4986.
[3] Article 942 a) 2) du Code des impôts, tel qu'amendé par la Loi HR 4986.

B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, pour être utilisés, consommés ou cédés directement hors des États-Unis, et

C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables:

i) à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et

ii) aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre hors des États-Unis."[4]

8. Les biens ne sont traités comme des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises que s'ils sont fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis par une société nationale; un citoyen américain ou un résident aux États-Unis; une société étrangère qui a choisi d'être assujettie à l'impôt aux États-Unis; ou une société en nom collectif dont tous les associés ou propriétaires entrent dans l'une des trois premières catégories.[5]

Les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC initiales "sans retard"

9. L'article 59 c) 1) A) ménage une période de transition avant que les amendements à la législation régissant les FSC soient applicables aux FSC existant le 30 septembre 2000. Les amendements ne s'appliquent pas aux transactions de ces FSC avant le 1er janvier 2002 et les FSC peuvent continuer jusqu'à cette date à bénéficier des remboursements d'impôts prévus en leur faveur.

10. L'Australie rappelle que le rapport du Groupe spécial, tel que modifié par l'Organe d'appel, imposait aux États-Unis de retirer les subventions FSC pour le 1er octobre 2000. Ce délai a été prorogé d'un commun accord par les États-Unis et les CE jusqu'au 1er novembre 2000.

11. Étant donné que les FSC existantes peuvent continuer – jusqu'au 1er janvier 2002 – à bénéficier des subventions FSC initiales, les États-Unis n'ont pas retiré les subventions "sans retard" et n'ont pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD.

La mesure de remplacement des FSC constitue une subvention prohibée en vertu de l'Accord SMC

12. La mesure de remplacement des FSC constitue une subvention prohibée "subordonnée … aux résultats à l'exportation" en vertu de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et "subordonnée … à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" en vertu de l'article 3.1 b) de cet accord.

13. Selon l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC une subvention est réputée exister lorsque des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt). L'expression "normalement exigibles" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. Comme l'ont indiqué le Groupe spécial et l'Organe d'appel lors de l'examen de la mesure FSC initiale, ce sont les règles en matière d'imposition appliquées par les États-Unis qui constituent la base de comparaison.[6]

14. En vertu du nouveau régime, les "recettes brutes du commerce extérieur" sont exclues des recettes brutes retenues pour le calcul de l'impôt à acquitter. Cette exclusion a pour effet de réduire l'impôt qui est dû par la société bénéficiaire. Cela représente une dérogation aux règles en matière

[4] Article 943 a) 1) du Code des impôts, tel qu'amendé par la Loi HR 4986.
[5] Article 943 a) 2) du Code des impôts, tel qu'amendé par la Loi HR 4986.
[6] WT/DS108/AB/R, paragraphe 90; WT/DS108/R, paragraphe 7.42.

d'imposition qui seraient "normalement" applicables à ces revenus bruts. En conséquence, des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Un avantage est également conféré au sens de l'article 1.1 b) sous forme d'un dégrèvement d'impôt.

15. La subvention est une subvention prohibée au sens de l'article 3.1 de l'Accord SMC. L'exemption d'impôt s'applique en ce qui concerne les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises". Il s'agit de biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis ou hors des États-Unis qui satisfont à deux conditions:

1) ils sont détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués - au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales - pour être utilisés, consommés ou cédés directement *hors des États-Unis*; et

2) *50 pour cent au moins* de leur valeur loyale et marchande sont imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis et aux frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre aux États-Unis.

16. Deux conclusions peuvent en être tirées. Premièrement, les biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits *aux* États-Unis doivent, pour remplir les conditions mises à l'exemption d'impôt, faire l'objet d'une transaction en vue d'être utilisés, consommés ou cédés directement *hors des États-Unis*. La subvention est donc "subordonnée, en droit ou en fait ... aux résultats à l'exportation" au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. En excluant des "recettes brutes du commerce extérieur" les biens ou services de commerce extérieur remplissant les conditions requises qui font l'objet de transactions pour utilisation finale aux États-Unis, l'article 942 a) 2) du Code des impôts vient encore le confirmer.

17. L'Australie souligne qu'elle ne fait pas valoir que la mesure est une subvention à l'exportation pour la seule raison qu'elle est prévue en faveur de sociétés qui produisent aux États-Unis à des fins de vente, location-vente ou location hors des États-Unis. La note de bas de page 4 prévoit que le simple fait qu'une subvention est accordée à des entreprises qui exportent ne sera pas pour cette seule raison considéré comme une subvention à l'exportation. Toutefois, dans la présente affaire, l'exemption d'impôt en faveur de sociétés qui produisent aux États-Unis a pour *condition* la vente, à la location-vente ou la location de produits destinés à être utilisés, consommés ou cédés directement *hors* des États-Unis.

18. La mesure est également "subordonnée, en droit ou en fait ... aux résultats à l'exportation" en ce qui concerne les biens fabriqués, produits, cultivés ou extraits *hors* des États-Unis. Pour que ces biens ouvrent droit à l'exemption d'impôt, 50 pour cent au moins de leur valeur loyale et marchande doivent être imputables à des éléments d'origine américaine et à des frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre aux États-Unis. Il faut donc absolument qu'il y ait *exportation* de produits des États-Unis pour que le producteur étranger remplisse la condition d'une teneur d'au moins 50 pour cent en éléments d'origine américaine.

19. Deuxièmement, la subvention est "subordonnée ... à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" au sens de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC. Pour que les biens constituent "des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et puissent par conséquent bénéficier de l'exemption d'impôt, il faut qu'au moins 50 pour cent de leur valeur loyale et marchande soient imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits *aux États-Unis*, et à des frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre *aux États-Unis*. L'exemption d'impôt ne pouvant être accordée que si la condition d'une teneur d'au moins 50 pour cent en éléments d'origine nationale est remplie, elle est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

Il ne s'agit pas d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère

20. La note de bas de page 59 à l'Accord SMC prévoit que le point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par des entreprises d'un autre Membre.

21. La mesure de remplacement des FSC ne saurait se justifier en tant que mesure prise "en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère". Premièrement, les règles générales des États-Unis en matière d'imposition prévoient déjà des crédits d'impôt sur le revenu pour minimiser la double imposition. Les articles 27 a) et 901 du Code des impôts prévoient des crédits d'impôt en faveur des citoyens et des sociétés nationales des États-Unis au titre des taxes imposées par des pays étrangers ou des possessions américaines. Les États-Unis ont également conclu des accords avec d'autres pays pour éviter la double imposition des revenus. Ainsi, l'article 22 1) a) de l'Accord conclu en 1983 entre l'Australie et les États-Unis sur la double imposition oblige les États-Unis à accorder des crédits d'impôt aux résidents aux États-Unis et aux citoyens américains au titre de l'impôt sur le revenu versé à l'Australie.

22. Deuxièmement, les exemptions d'impôt prévues par la mesure proposée ne sont pas calculées sur le montant de l'impôt étranger acquitté au titre des "revenus extraterritoriaux" ou limitées à ce montant. Elles sont calculées sur les recettes provenant de la vente, de l'échange, de la location-vente ou de la location de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises".

Conclusion

23. La mesure de remplacement des FSC prévoit des subventions prohibées au sens de l'article 3.1 de l'Accord SMC. Elle constitue une subvention puisqu'elle accorde des exemptions d'impôt qui se traduisent par l'abandon de recettes publiques normalement exigibles. La subvention est "subordonnée ... aux résultats à l'exportation" puisqu'elle a pour condition la vente, la location-vente ou la location de produits destinés à être utilisés, consommés ou cédés directement *hors des États-Unis*. Elle est également "subordonnée ... à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" puisqu'une teneur de 50 pour cent en éléments d'origine américaine est requise pour l'obtenir. En conséquence, les États-Unis ont également violé l'article 3.2 de l'Accord SMC.

24. Par cette communication, l'Australie ne conteste pas le droit des États-Unis à conserver un système d'imposition à base mondiale. Toutefois, l'Australie note que l'Organe d'appel a dit dans son rapport relatif au différend initial qu"'un Membre de l'OMC peut choisir le type de système fiscal qu'il veut – pour autant qu'il applique le système choisi d'une manière compatible avec ses obligations dans le cadre de l'OMC".

ANNEXE B-2

COMMUNICATION DU CANADA EN TANT QUE TIERCE PARTIE

(14 février 2001)

TABLE DES MATIÈRES

Page

I. RÉSUMÉ 6

II. INTRODUCTION 7

III. RAPPEL DES FAITS 7

A. CONSTATATIONS DU GROUPE SPÉCIAL ET DE L'ORGANE D'APPEL 7

B. MESURES PRISES PAR LES ÉTATS-UNIS 8

IV. QUESTION DONT LE PRÉSENT GROUPE SPÉCIAL EST SAISI ET POSITION DU CANADA 9

V. ANALYSE JURIDIQUE 9

A. LE RÉGIME DE REMPLACEMENT DES FSC PRÉVOIT UNE "SUBVENTION" EN FAVEUR D'ENTREPRISES BASÉES AUX ÉTATS-UNIS QUI TIRENT DES "REVENUS D'ORIGINE NATIONALE DE TRANSACTIONS À L'EXPORTATION" AU SENS DE L'ARTICLE 1.1 DE L'*ACCORD SMC* 9

1. Il y a une "contribution financière" en faveur d'entreprises basées aux États-Unis au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'Accord SMC 10

2. La "contribution financière" confère un "avantage" à des entreprises basées aux États-Unis tirant des "revenus d'origine nationale de transactions à l'exportation" 13

B. LA SUBVENTION PRÉVUE AU TITRE DU RÉGIME DE REMPLACEMENT DES FSC EN FAVEUR D'ENTREPRISES BASÉES AUX ÉTATS-UNIS EST PROHIBÉE EN VERTU DE L'ARTICLE 3.1 A) DE L'*ACCORD SMC* CAR ELLE EST "SUBORDONNÉE AUX RÉSULTATS À L'EXPORTATION" 14

VI. CONCLUSION 15

I. RÉSUMÉ

1. Le Canada estime comme les Communautés européennes que les États-Unis n'ont pas mis leurs mesures en conformité avec les recommandations et décisions de l'Organe de règlement des différends et que les États-Unis continuent, au moyen de la *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* (Régime de remplacement des FSC) de prévoir des subventions qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires* (*Accord SMC*).

2. La communication du Canada est limitée aux aspects relatifs à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* et n'aborde pas les arguments avancés par les Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) de

l'*Accord SMC*, des articles 8 et 10:1 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article III:4 de l'*Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994*.

3. De l'avis du Canada, les États-Unis, au moyen du régime de remplacement des FSC, continuent d'accorder tant une contribution financière, sous forme de l'abandon de recettes publiques normalement exigibles, qu'un avantage à des entreprises basées aux États-Unis en excluant du calcul de l'impôt les revenus que leur procurent des exportations depuis les États-Unis. En conséquence, il existe encore une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*.

4. Le Canada fait valoir que la "subvention" est subordonnée aux résultats à l'exportation et, par conséquent, prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* puisque, pour bénéficier de la "subvention", les entreprises basées aux États-Unis ne doivent pas vendre leurs produits "pour utilisation finale aux États-Unis". Le Canada estime comme les Communautés européennes que ces mots ne représentent qu'"une autre manière de dire qu'ils doivent être exportés".

5. Enfin, le Canada fait valoir que le fait que le régime de remplacement des FSC est offert à des fabricants étrangers pour la vente de produits étrangers ne présente aucun intérêt pour déterminer si la "subvention" prévue en faveur d'entreprises basées aux États-Unis pour les revenus tirés de transactions à l'exportation est subordonnée aux résultats à l'exportation.

II. INTRODUCTION

6. Le Canada apprécie l'occasion qui lui est donnée de participer à la présente procédure au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends.[1]

7. Le Canada a participé aux procédures antérieures devant le Groupe spécial et l'Organe d'appel.[2]

III. RAPPEL DES FAITS

A. CONSTATATIONS DU GROUPE SPÉCIAL ET DE L'ORGANE D'APPEL

8. Le 24 février 2000, l'Organe d'appel a confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle diverses exonérations accordées en vertu du Code des impôts des États-Unis à certains types de revenus obtenus par des sociétés de ventes à l'étranger (la mesure FSC ou le régime FSC), considérées ensemble, constituaient une subvention à l'exportation prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires* (*Accord SMC*).

9. Plus particulièrement, l'Organe d'appel a estimé comme le Groupe spécial qu'ayant décidé d'imposer les revenus de source étrangère, les États-Unis ne pouvaient pas exclure certains types de ces revenus de l'imposition sans abandonner des recettes publiques qui seraient normalement exigibles et, par conséquent, sans accorder une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'*Accord SMC*. Estimant également, comme le Groupe spécial, que la mesure FSC accordait un "avantage" aux bénéficiaires de l'exonération, l'Organe d'appel est convenu que cette mesure

[1] Bien que les Communautés européennes avancent plusieurs arguments dans la présente procédure au titre de l'article 21:5, la communication du Canada est limitée à un de ces arguments, celui selon lequel les États-Unis, au moyen de la *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*, continuent de prévoir des subventions à l'exportation prohibées, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires*.

[2] *États-Unis – Traitement fiscal des sociétés de ventes à l'étranger*, rapports du Groupe spécial (WT/DS108/R, 8 octobre 1999) (plainte des Communautés européennes) et de l'Organe d'appel (AB-1999-9, WT/DS108/AB/R, 24 février 2000) (Appel des États-Unis) adoptés par l'Organe de règlement des différends le 20 mars 2000.

représentait une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*. Enfin, l'Organe d'appel a confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle la "subvention" était subordonnée aux résultats à l'exportation et, par conséquent, prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC.*[3]

10. L'Organe d'appel a recommandé que l'Organe de règlement des différends (ORD) demande aux États-Unis de rendre la mesure FSC conforme à leurs obligations dans le cadre de l'OMC.[4]

11. L'Organe d'appel a souligné que sa décision ne constituait en aucune façon un jugement quant à la compatibilité ou à l'incompatibilité avec ces obligations des avantages respectifs du système fiscal choisi par les États-Unis et d'autres systèmes. L'Organe d'appel a estimé que:

> [u]n Membre de l'OMC peut choisir le type de système fiscal qu'il veut - pour autant qu'il applique le système choisi d'une manière compatible avec ses obligations dans le cadre de l'OMC. Quel que soit le système fiscal qu'un Membre choisit, ce Membre ne respectera pas les obligations qui lui incombent dans le cadre de l'OMC s'il accorde, au moyen de son système fiscal, des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation qui ne sont pas autorisées en vertu des accords visés.[5]

12. Les constatations et conclusions de l'Organe d'appel ont été adoptées par l'ORD le 20 mars 2000.[6]

B. MESURES PRISES PAR LES ÉTATS-UNIS

13. Pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD, les États-Unis ont adopté le 15 novembre 2000 la *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux.*[7]

14. Selon les États-Unis, les nouvelles règles en matière d'imposition énoncées dans le régime de remplacement des FSC sont compatibles avec leurs obligations dans le cadre de l'OMC. Les États-Unis font valoir que la nouvelle loi ne donne pas lieu à une "subvention", de sorte qu'il n'y a plus de raison de se poser la question de la "subordination aux exportations". Néanmoins, ils font également valoir qu'au cas où le Groupe spécial constaterait qu'il existe encore une subvention, elle n'est pas prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, parce qu'elle ne limite pas les revenus qui sont exclus du champ de la compétence fiscale des États-Unis aux revenus réalisés à l'exportation. Les États-Unis soutiennent en outre que le régime de remplacement des FSC est conçu de manière à parvenir à un certain niveau de parité fiscale avec les systèmes fiscaux territoriaux des pays européens de manière compatible avec les règles de l'OMC.

---

[3] Rapport de l'Organe d'appel, *ibid.*, paragraphes 90 à 121. L'Organe d'appel a également confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle les États-Unis agissaient de façon incompatible avec leurs obligations en vertu des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* en appliquant des subventions à l'exportation, au moyen de la mesure FSC, d'une manière qui entraînait, ou menaçait d'entraîner, un contournement de leurs engagements en matière de subventions à l'exportation en ce qui concerne les produits agricoles aussi bien inscrits que non inscrits sur leur Liste. En outre, ayant confirmé les constatations du Groupe spécial au titre de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*, l'Organe d'appel ne s'est pas prononcé sur l'appel conditionnel des Communautés européennes au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*.

[4] Rapport de l'Organe d'appel, *ibid*., paragraphe 178.

[5] Rapport de l'Organe d'appel, *ibid*., paragraphe 179.

[6] Document WT/DS108/10, 24 mars 2000.

[7] Loi générale des États-Unis n° 106-519. De même que les CE, le Canada se réfère à la *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* en utilisant l'expression régime de remplacement des FSC lorsqu'il s'agit de la mesure dans son ensemble et l'expression Loi sur le remplacement du régime FSC lorsqu'il s'agit d'un article précis.

15. Plus précisément, les États-Unis font valoir qu'en adoptant le régime de remplacement des FSC, ils ont retiré la subvention à l'exportation en cause, les dispositions relatives à l'imposition des sociétés de vente à l'étranger ayant été abrogées.

16. Se fondant sur la constatation de l'Organe d'appel selon laquelle un Membre de l'OMC a le droit souverain de ne pas imposer certaines catégories de revenus, les États-Unis soutiennent que le régime de remplacement des FSC est compatible avec les règles de l'OMC étant donné qu'il crée une règle générale excluant des "revenus extraterritoriaux" de la définition des "revenus bruts" figurant dans le Code des impôts. Selon les États-Unis, le fait que cette exclusion ne s'applique pas à toutes les catégories de "revenus extraterritoriaux" ne rend pas la mesure incompatible avec les règles de l'OMC, l'exclusion s'appliquant à une règle générale de non-imposition et non à une règle d'imposition. Les États-Unis font valoir qu'en tant que nation souveraine, ils sont libres de ne pas imposer certaines catégories de "revenus extraterritoriaux" et que l'OMC n'oblige pas les Membres à adopter des régimes fiscaux purement territoriaux.

17. Les États-Unis soutiennent que la mesure n'est pas subordonnée aux résultats à l'exportation puisque l'exclusion s'applique à une catégorie de revenus sensiblement plus large que celle qui était exemptée d'impôt en vertu de la mesure FSC, à savoir les revenus remplissant les conditions requises, qu'ils soient réalisés aux États-Unis ou à l'étranger.

IV. QUESTION DONT LE PRÉSENT GROUPE SPÉCIAL EST SAISI ET POSITION DU CANADA

18. La question dont le présent Groupe spécial est saisi est celle de savoir si le régime de remplacement des FSC est compatible avec les recommandations de l'ORD tendant à ce que les États-Unis retirent la mesure FSC qui, selon ses constatations, constituait une subvention à l'exportation prohibée, ce qui est incompatible avec l'article 3.1a) de l'*Accord SMC*.[8] Pour que l'on constate qu'ils se sont conformés à cette recommandation, il faut que les États-Unis aient cessé de fournir des subventions à l'exportation prohibées.[9]

19. Comme l'a dit l'Organe d'appel, le Groupe spécial n'a pas pour tâche d'examiner les avantages du système fiscal choisi par les États-Unis. Sa tâche consiste seulement, au contraire, à déterminer si la mesure mise en application par les États-Unis est compatible avec leurs obligations dans le cadre de l'OMC.

20. Le Canada convient avec les CE que le régime de remplacement des FSC ne met pas les États-Unis en conformité avec les recommandations et décisions de l'ORD et que les États-Unis, au moyen du régime de remplacement des FSC, continuent de prévoir des subventions qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC.*

V. ANALYSE JURIDIQUE

A. LE RÉGIME DE REMPLACEMENT DES FSC PRÉVOIT UNE "SUBVENTION" EN FAVEUR D'ENTREPRISES BASÉES AUX ÉTATS-UNIS QUI TIRENT DES "REVENUS D'ORIGINE NATIONALE DE TRANSACTIONS À L'EXPORTATION" AU SENS DE L'ARTICLE 1.1 DE L'*ACCORD SMC*

21. La définition de "subvention" à l'article 1.1 de l'*Accord SMC* comprend deux éléments distincts: 1) une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public; et 2) un

[8] Le Canada n'aborde pas les arguments avancés par les CE au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*, des articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture* et de l'article III:4 de l'*Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994*.

[9] *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils, Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, rapport du Groupe spécial (WT/DS70/RW, 9 mai 2000), paragraphe 5.63.

avantage qui est ainsi conféré:[10] Ces deux éléments doivent être présents pour qu'il y ait une "subvention" au titre de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, et, par voie de conséquence, au titre de l'article 3.1 de cet accord.

1. Il y a une "contribution financière" en faveur d'entreprises basées aux États-Unis au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'Accord SMC

22. De l'avis du Canada, les États-Unis continuent, au moyen du régime de remplacement des FSC, à prévoir une contribution financière en faveur d'entreprises basées aux États-Unis en excluant de l'imposition des revenus d'origine nationale qu'elles tirent de transactions à l'exportation.

23. L'Organe d'appel a formulé l'observation suivante en ce qui concerne le sens à attribuer au terme "abandon" de recettes publiques et à l'expression "normalement exigibles":

> [à] notre avis, l'"*abandon"* de recettes "*normalement* exigibles" signifie que les pouvoirs publics se sont procurés moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation différente, c'est-à-dire "normalement". En outre, le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer.[11]

24. L'Organe d'appel a estimé que pour déterminer si les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils se seraient "normalement" procurées, il faut procéder à une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. L'Organe d'appel a pensé comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question devaient constituer la base de comparaison.[12]

25. Comme cela est rappelé plus haut, l'Organe d'appel a établi qu'un Membre de l'OMC a le pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes s'il le souhaite et qu'il a aussi la possibilité de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes. Toutefois, l'Organe d'appel a établi que, dans les deux cas, le Membre doit respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC. L'Organe d'appel a constaté que ce qui est "normalement exigible" dépend des règles en matière d'imposition que chaque Membre choisit d'établir pour lui-même.[13]

26. L'Organe d'appel a estimé que le critère "en l'absence de" établi par le Groupe spécial, c'est-à-dire "la situation qui existerait en l'absence des mesures en question" constituait "une bonne base de comparaison" dans le cas du régime FSC parce qu'il n'était "pas difficile d'établir de quelle façon les revenus de source étrangère d'une FSC seraient imposés "en l'absence de" la mesure contestée". L'Organe d'appel a indiqué qu'il avait "certaines réserves importantes quant à l'application d'un quelconque critère juridique, comme le critère "en l'absence de", à la place des termes d'un traité eux-mêmes" et qu'il hésiterait "en particulier à utiliser un critère "en l'absence de" si son application était limitée à des situations où il existait effectivement une autre mesure, en vertu de laquelle les recettes en question seraient imposées, en l'absence de la mesure contestée". L'Organe d'appel a pensé qu'il "ne serait pas difficile de contourner un tel critère en concevant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait aucune règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées". L'Organe d'appel a, par conséquent, noté que, bien que le critère

[10] *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*, rapport de l'Organe d'appel (AB-1999-2, WT/DS70/AB/R, 2 août 1999), paragraphe 156.
[11] Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 90.
[12] *Ibid*.
[13] *Ibid*.

"en l'absence de" fonctionne dans le cas du régime FSC, il pourrait ne pas fonctionner dans d'autres cas.[14]

27. Il semble que les États-Unis se soient fondés sur ce critère "en l'absence de" pour appliquer les recommandations et décisions de l'ORD. La position des États-Unis est essentiellement la suivante: ils ont rendu leurs mesures conformes à leurs obligations dans le cadre de l'OMC en inversant la situation créée par leurs règles en matière d'imposition de manière à passer de la décision d'imposer une catégorie particulière de revenus, puis d'exclure de l'imposition une partie de ces revenus à une décision d'exclure de l'imposition une catégorie de revenus qui inclut les revenus précédemment exclus. De l'avis des États-Unis, puisqu'il n'y a aucune règle générale formellement applicable prescrivant d'imposer les recettes en question, il ne saurait y avoir d'abandon de recettes publiques étant donné qu'en l'absence de la mesure contestée, aucun impôt ne serait exigible.

28. Le type de régime fiscal conçu par les États-Unis semble être exactement celui envisagé par l'Organe d'appel comme pouvant être conçu par un Membre pour contourner le critère "en l'absence de". Le Canada fait observer, par conséquent, que l'analyse du Groupe spécial ne fonctionne pas en l'espèce pour déterminer si les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils se seraient "normalement" procurées. L'exclusion des "revenus extraterritoriaux" de la définition des "revenus bruts" à l'article 114 a) de la *Loi sur le remplacement du régime FSC*[15] ne permet donc pas de déterminer si les pouvoirs publics ont abandonné ou non des recettes normalement exigibles.

29. De l'avis du Canada, la constatation de l'Organe d'appel signifie manifestement qu'en l'absence d'une règle formelle d'imposition des recettes en question, une analyse plus complète des règles fiscales intérieures doit être faite pour déterminer quelle serait la situation de ces recettes en l'absence de la mesure contestée. Le Canada estime qu'en l'espèce, une telle analyse des règles des États-Unis en matière d'imposition révèle que les revenus tirés par des entreprises basées aux États-Unis de transactions à l'exportation, qui font partie des revenus exclus du champ de l'impôt en vertu de la définition des "revenus extraterritoriaux", seraient normalement assujettis à l'impôt, en l'absence du régime de remplacement des FSC.

30. Il est clair que même si le régime de remplacement des FSC exclut les "revenus extraterritoriaux" de la définition des "revenus bruts", la "véritable exclusion" de l'imposition en vertu de ce régime est limitée aux "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises".[16] En conséquence, seules certaines catégories de "revenus extraterritoriaux" bénéficient de cette exclusion.[17]

31. La définition des " revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises " dans la *Loi sur le remplacement du régime FSC* englobe deux types très différents de revenus qu'il faut bien distinguer aux fins de l'analyse. Premièrement, des revenus tirés de transactions à l'exportation

---

[14] Rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note 1, paragraphe 91.

[15] L'article 114 a) de la *Loi sur le remplacement du régime FSC* prévoit ce qui suit:

EXCLUSION – Les revenus bruts ne comprennent pas les revenus extraterritoriaux.

[16] L'article 114 b) de la *Loi sur le remplacement du régime FSC* qui, de l'avis du Canada, est l'article essentiel de la loi, prévoit ce qui suit:

EXCEPTION – Le paragraphe a) n'est pas applicable aux revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises selon la définition qui en est donnée dans la sous-partie E de la partie III du sous-chapitre N.

[17] L'application très sélective de l'exclusion de revenus en vertu du régime est assurée par les conditions qui y sont mises et les possibilités de choix offertes aux contribuables pour maximiser le montant de l'exclusion en fonction de la situation qui leur est propre. Le Canada pense par conséquent comme les CE que "la Loi sur le remplacement du régime FSC ne définit pas *qualitativement une classe ou une catégorie de revenus* qui est exclue de l'assiette fiscale – elle pose des *conditions* pour la non-imposition partielle de revenus qui, normalement, seraient … imposés" (Première communication des Communautés européennes, paragraphe 57).

par des entreprises basées aux États-Unis, c'est-à-dire de transactions conclues par une entreprise située aux États-Unis qui entraînent l'expédition de produits du territoire des États-Unis dans le territoire d'un autre pays. Et aussi, deuxièmement, des revenus de source étrangère que se procurent des entreprises (par l'intermédiaire d'une succursale d'une société américaine, d'une filiale d'une société américaine ou d'autres entités autrement admissibles en vertu du régime) situées hors des États-Unis, c'est-à-dire que la vente des produits s'effectue dans un territoire autre que celui des États-Unis.

32. Le Canada estime comme les CE que les revenus tirés de transactions à l'exportation au titre du régime de remplacement des FSC "correspondent arithmétiquement aux revenus du commerce extérieur exemptés en vertu du régime FSC".[18] Le Canada estime que les États-Unis continuent de prévoir des subventions en faveur d'entreprises basées aux États-Unis ayant des revenus de ce type.

33. Les États-Unis ont fait valoir que l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" de la définition des "revenus bruts" est une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère et que, par conséquent, les revenus visés par cette exclusion ne seraient normalement pas assujettis à l'impôt intérieur. Le Canada reconnaît que l'élément "revenus réalisés à l'étranger" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure destinée à éviter la double imposition. Toutefois, de l'avis du Canada, les États-Unis ont ajouté cette nouvelle catégorie de revenus à la mesure en question pour tenter d'embrouiller la situation en matière de fiscalité intérieure normalement applicable à l'élément "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation" des "revenus extraterritoriaux".[19]

34. De l'avis du Canada, les revenus tirés de transactions à l'exportation sont des revenus qui ne seraient généralement imposables qu'aux États-Unis puisqu'ils ont leur origine aux États-Unis, c'est-à-dire qu'ils découlent d'activités économiques qui se déroulent aux États-Unis. Le fait que les produits des ventes proviennent de sources étrangères ne transforme pas les revenus réalisés à l'exportation en "revenus réalisés à l'étranger" aux fins de la fiscalité. L'exportation de produits dans le pays étranger ne crée pas un lien suffisant pour déclencher l'imposition dans le pays importateur, même lorsqu'on prend en compte les "processus économiques à l'étranger" requis en vertu du régime de remplacement des FSC.[20] Le Canada fait observer que ces processus ne créent pas une présence à l'étranger susceptible de donner lieu à un impôt et, par conséquent, ne seraient pas considérés comme donnant lieu à des revenus industriels et commerciaux réalisés à l'étranger faisant l'objet d'une double

[18] Première communication écrite des Communautés européennes, paragraphe 35.

[19] Il convient de noter que le régime de remplacement des FSC ne prétend pas remplacer le crédit d'impôt étranger comme moyen d'éviter la double imposition des revenus réalisés à l'étranger par des contribuables des États-Unis. Les dispositions du Code des impôts des États-Unis relatives au crédit d'impôt étranger n'ont pas été abrogées par la *Loi sur le remplacement du régime FSC* et c'est essentiellement à cette méthode que les États-Unis continuent de recourir pour éviter la double imposition en ce qui concerne les revenus assujettis à l'impôt dans d'autres pays. Si, comme l'allèguent les États-Unis, l'exclusion des revenus "extraterritoriaux" est une mesure visant à éviter la double imposition, ils ne sauraient en même temps faire valoir que l'exclusion constitue "un point de référence normatif défini pour imposer les revenus tirés de transactions à l'étranger", puisqu'il ne peut y avoir deux points de référence. Le Canada estime que l'imposition par les États-Unis des revenus réalisés à l'étranger faisant l'objet d'un crédit d'impôt étranger reste le vrai point de référence en dépit de la promulgation de la *Loi sur le remplacement du régime FSC* et que cette dernière ne saurait être considérée comme un "nouveau" point de référence pour l'imposition aux États-Unis des revenus réalisés à l'étranger.

[20] Ces "processus économiques à l'étranger" peuvent entrer dans une ou plusieurs des cinq catégories suivantes: 1) publicité et promotion des ventes; 2) traitement des commandes des clients et dispositions prises pour la livraison; 3) transport hors des États-Unis à l'occasion de la livraison aux clients; 4) activités de facturation; et 5) prise en charge des risques afférents au crédit.

imposition. Par conséquent, il n'existe aucun dégrèvement au titre de la double imposition en ce qui concerne cet élément des revenus "extraterritoriaux".[21]

35. De l'avis du Canada, les revenus tirés de transactions à l'exportation ne pouvant par définition faire l'objet d'une double imposition, l'exclusion de l'imposition prévue pour ces revenus au titre du régime de remplacement des FSC ne peut que réduire l'impôt auquel ils seraient normalement assujettis aux États-Unis.

36. Le Canada fait observer, par conséquent, que les recettes publiques ou l'impôt qui seraient normalement exigibles au titre des "revenus tirés de transactions à l'exportation", qui figurent parmi les revenus que le régime de remplacement des FSC exclut du champ de l'impôt, seraient l'impôt applicable à ces revenus conformément aux règles fiscales des États-Unis. Donc, les pouvoirs publics des États-Unis, en abandonnant des recettes qui seraient normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'*Accord SMC*, accordent une contribution financière à des entreprises basées aux États-Unis ayant des revenus de ce type.

2. La "contribution financière" confère un "avantage" à des entreprises basées aux États-Unis tirant des "revenus d'origine nationale de transactions à l'exportation"

37. Le Groupe spécial a constaté ce qui suit en ce qui concerne la question de l'"avantage":

> Ayant constaté que les diverses exonérations d'impôt prévues par le régime FSC donnent lieu à une contribution financière, nous avons ensuite pour tâche d'examiner si un avantage est par là même conféré. À notre avis, la contribution financière confère manifestement un avantage, dans la mesure où les FSC comme leurs sociétés mères ne doivent pas nécessairement payer certains impôts qui seraient normalement exigibles. En outre, cet avantage peut être tout à fait substantiel: selon le Département du commerce des États-Unis, "l'exonération fiscale peut aller jusqu'à un pourcentage variant entre 15 et 30 pour cent des revenus bruts réalisés à l'exportation".[22]

38. L'Organe d'appel a confirmé la constatation du Groupe spécial sur cette question. Le Canada fait observer que ce raisonnement est également applicable au régime de remplacement des FSC étant donné qu'il s'applique à des entreprises basées aux États-Unis en exemptant d'impôt les revenus d'origine nationale qu'elles tirent des transactions à l'exportation.

39. En conséquence, le Canada fait valoir qu'il existe encore une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'*Accord SMC*, puisque les deux éléments d'une "subvention" continuent d'être présents, à savoir une "contribution financière" et un "avantage".

---

[21] C'est certainement le cas en vertu des conventions fiscales des États-Unis qui adoptent l'approche du *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et le capital* (Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Paris), selon laquelle un dégrèvement au titre de la double imposition en ce qui concerne les revenus tirés de ventes dans un pays étranger sauf si les ventes s'effectuent par l'intermédiaire d'une base fixe que le contribuable maintient dans ce pays étranger, ce qui exclut la possibilité qu'un tel dégrèvement puisse être accordé à des "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation". En vertu de l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE "les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé". L'article 5 définit l'expression "établissement stable" comme désignant "une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité". Dans cette définition, "installation d'affaires" se rapporte à des installations telles que des locaux, ou, dans certains cas, des machines ou des équipements.

[22] Rapport du Groupe spécial, *supra*, note 1, paragraphe 7.10.

B. LA SUBVENTION PRÉVUE AU TITRE DU RÉGIME DE REMPLACEMENT DES FSC EN FAVEUR D'ENTREPRISES BASÉES AUX ÉTATS-UNIS EST PROHIBÉE EN VERTU DE L'ARTICLE 3.1 A) DE L'*ACCORD SMC* CAR ELLE EST "SUBORDONNÉE AUX RÉSULTATS À L'EXPORTATION"

40. Le Canada fait observer que la "subvention" prévue en faveur d'entreprises basées aux États-Unis est manifestement "subordonnée aux résultats à l'exportation" puisque, pour en bénéficier, ces entreprises ne doivent pas vendre leurs produits "pour utilisation finale aux États-Unis".[23] Le Canada estime comme les CE que ce n'est rien de plus qu'une "autre manière de dire qu'ils doivent être exportés"[24], et que ces mots sont suffisants pour que la subvention soit subordonnée *de jure* aux exportations. Comme l'a dit l'Organe d'appel dans *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*[25]:

> On peut ... dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure.[26]

41. De l'avis du Canada, le fait que le régime de remplacement des FSC est offert à des fabricants étrangers ne présente aucun intérêt pour déterminer si la "subvention" prévue en faveur d'entreprises basées aux États-Unis pour les revenus tirés de transactions à l'exportation est subordonnée ou non aux résultats à l'exportation.

42. Il est clair qu'en vertu du régime de remplacement des FSC, une entreprise basée aux États-Unis doit exporter pour être admise à bénéficier de l'exclusion du revenu imposable. La question de savoir si, en plus des entreprises basées aux États-Unis, une entité étrangère peut ou non être admise à bénéficier du régime ne change rien à l'obligation imposée aux entreprises basées aux États-Unis et au fait qu'elle constitue une discrimination explicite entre entreprises basées aux États-Unis en fonction des résultats à l'exportation.

43. Comme nous l'avons indiqué plus haut, le régime de remplacement des FSC, lorsqu'il est appliqué à des revenus tirés d'exportations de produits d'origine nationale d'entreprises basées aux États-Unis entraîne la réduction permanente d'impôts qui devraient normalement être acquittés aux États-Unis, en particulier par rapport aux impôts qui doivent être acquittés pour les ventes équivalentes sur le marché intérieur des entreprises basées aux États-Unis. La caractéristique de subordination aux exportations inhérente au régime ne laisse planer aucun doute sur le fait que, pour les revenus provenant de la vente d'un produit d'origine nationale, la seule façon d'être admis à bénéficier du régime est l'exportation du produit.

44. Le Canada fait observer que cette caractéristique de subordination aux exportations inhérente au régime ne peut être éliminée ou atténuée d'une autre manière par le fait que le régime s'applique à des produits vendus par une succursale étrangère ou une société étrangère assujettie à l'impôt aux États-Unis. La discrimination entre les ventes de produits d'origine nationale américaine sur la base des résultats à l'exportation n'est pas diminuée par une discrimination analogue en ce qui concerne les ventes de produits par des entités étrangères. De l'avis du Canada, la seule façon d'éviter que le régime soit subordonné aux exportations serait qu'il confère des avantages pour les ventes de produits

---

[23] *Loi sur le remplacement du régime FSC*, article 942 a) 2) A) i).
[24] Première communication des Communautés européennes, *supra*, note 1, paragraphe 71.
[25] WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 19 juin 2000.
[26] *Ibid*., paragraphe 100.

d'origine nationale américaine qui ne sont pas exportés. Tel n'est pas le cas au titre du régime de remplacement des FSC. Le Canada estime comme les CE que c'est obligatoirement avec le traitement fiscal des ventes sur le marché intérieur de produits d'origine nationale qu'il convient de procéder à des comparaisons.[27]

45. De l'avis du Canada, les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*[28] viennent corroborer la position du Canada et des CE en l'espèce.

46. Dans *Canada – Aéronefs*, le Canada a fait valoir qu'une "subvention" accordée dans le cadre de Partenariat technologique Canada (PTC) n'était pas subordonnée aux résultats à l'exportation étant donné que PTC apportait une aide à un large éventail de domaines et de technologies intéressant la quasi-totalité des secteurs industriels du Canada. Selon le Canada, le fait que certaines des contributions accordées au titre du programme l'ont été à des sociétés exportatrices ne subordonnait pas le programme aux exportations. Le Groupe spécial a rejeté les arguments du Canada et a constaté que la "subvention" était subordonnée aux résultats à l'exportation.

47. Le Canada a fait appel de la constatation du Groupe spécial. Un des points qu'il a soulevés en appel était le fait que le Groupe spécial n'avait "pas indiqué que ... l'application du programme PTC tout entier" avait été étudiée. L'Organe d'appel a rejeté cet argument et décidé ce qui suit:

> le fait que certaines des contributions de PTC, dans certains secteurs industriels, ne sont pas subordonnées aux résultats à l'exportation ne signifie pas nécessairement qu'il en va de même pour toutes les contributions de PTC. Il suffit de montrer qu'une ou que certaines contributions de PTC constituent bien des subventions "subordonnées ... en fait ... aux résultats à l'exportation".[29]

48. Le Canada fait observer que ce raisonnement s'applique également à la contribution financière ou "subvention" accordée à des entreprises basées aux États-Unis en ce qui concerne les revenus d'origine nationale tirés de transactions à l'exportation. Le fait que l'exclusion prévue pour les revenus de source étrangère n'est pas toujours subordonnée aux résultats à l'exportation ne signifie pas qu'il en va de même pour les revenus tirés de transactions à l'exportation. Il suffit de montrer qu'une partie de la contribution au titre du régime de remplacement des FSC est subordonnée aux exportations.

49. Le Canada estime par conséquent que les États-Unis continuent de prévoir des subventions prohibées à l'exportation, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

VI. CONCLUSION

50. En conséquence, le Canada demande que le Groupe spécial constate que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD et que les États-Unis continuent de prévoir des subventions à l'exportation prohibées au titre du régime de remplacement des FSC, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

---

[27] Première communication des Communautés européennes, *supra*, note 1, paragraphe 71.
[28] Rapport du Groupe spécial, WT/DS70/R, 14 avril 1999; rapport de l'Organe d'appel, *supra*, note 9.
[29] Rapport de l'Organe d'appel, *ibid.*, paragraphe 179.

ANNEXE C

Deuxièmes communications des parties

Table des matières		Page
Annexe C-1	Deuxième communication écrite des Communautés européennes	C-2
Annexe C-2	Deuxième communication écrite des États-Unis	C-61

ANNEXE C- 1

Deuxième communication écrite des Communautés européennes

(27 février 2001)

TABLE DES MATIÈRES

Page

1. Introduction 5

2. Les arguments des CE qui n'ont pas encore trouvé réponse 5

2.1 L'argument fondamental des CE concernant la subordination aux exportations et leurs illustrations 6

2.2 L'argument des CE d'après lequel la subvention de remplacement *élargie* est également subordonnée aux résultats à l'exportation et est accordée spécifiquement au titre des exportations 7

2.3 Les CE font valoir que le régime de remplacement des FSC accorde également des subventions au sens de l'*Accord sur l'agriculture*, lesquelles sont contraires aux articles 10:1 et 8 de ce dernier 7

3. Observations concernant les éléments factuels 8

3.1 Le rapport entre le régime FSC et le régime de remplacement des FSC 8

3.2 La Loi sur le remplacement du régime FSC considérée comme une "modification fondamentale" du système fiscal des États-Unis 9

3.3 L'argument des États-Unis d'après lequel "les revenus extraterritoriaux" sont soustraits à la compétence fiscale des États-Unis 10

3.4 La description donnée par les États-Unis du régime de remplacement des FSC est inexacte et trompeuse 10

3.5 Descriptions par les États-Unis des systèmes fiscaux européens 12

3.6 La Loi sur le remplacement du régime FSC en tant que mesure permettant d'éviter la double imposition 13

4. Réponse aux arguments juridiques des États-Unis 13

4.1 Observations concernant la charge factuelle de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord 13

Page

4.1.1 La charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord 14

4.1.2 Le niveau de preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord 15

4.2 Le régime de remplacement des FSC continue d'accorder des subventions 17

4.2.1 Le sens de "recettes abandonnées" et de "normalement exigibles" 17

4.2.2 La "règle juridique applicable" des États-Unis 18

4.2.3 Comparaisons entre deux périodes de temps 19

4.2.4 Réponses des États-Unis aux arguments des CE 19

4.2.5 Les allégations factuelles des États-Unis 21

4.3 La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation 23

4.3.1 La différence fondamentale entre les CE et les États-Unis 23

4.3.2 Question de savoir s'il existe des conditions "de remplacement" qui permettent de bénéficier du régime de remplacement des FSC 25

4.3.3 Les observations formulées par les États-Unis au sujet des arguments des CE relatifs à la subordination *de facto* aux exportations 26

4.3.3.1 L'argument des États-Unis voulant que le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" ne soit pas toujours nécessaire 26

4.3.3.2 L'argument des États-Unis d'après lequel les sociétés étrangères peuvent faire le "choix de l'assimilation aux entreprises nationales" sans accroître leurs obligations fiscales 28

4.3.3.3 L'argument des États-Unis d'après lequel le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" a été prévu pour assurer l'équité fiscale 29

4.3.3.4 Éléments de preuve 30

4.4 Les subventions de remplacement sont spécifiquement liées aux exportations au sens du point e) de la Liste exemplative 31

4.5 Le régime de remplacement des FSC accorde des subventions qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, contrairement à l'article 3.1 b) de l'*Accord SCM* 33

4.5.1 Note de bas de page 5 de l'Accord SMC 33

Page

4.5.2 Le sens de "subordonnées" et de la prescription relative à la "teneur en éléments d'origine nationale" 33

4.5.3 Preuve de la "subordination" au sens de l'article 3.1 b) 35

4.5.3.1 L'affaire *Canada - Automobiles* 35

4.6 Le moyen de défense relatif à la double imposition 37

4.6.1 Introduction – Le statut de la note de bas de page 59 37

4.6.2 Le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition" 38

4.6.3. Les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère" 42

4.6.4 Le régime de remplacement des FSC n'était pas, dans l'intention de ses rédacteurs, nécessaire pour éviter la double imposition aux États-Unis et peut être à l'origine de la double imposition et, dans certains cas, surcompense cette dernière 43

4.6.5 Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs 45

4.6.6 Commentaire sur l'avis exprimé par le Canada d'après lequel les revenus exemptés au titre de la subvention de remplacement élargie peuvent être des revenus de source étrangère 45

4.7 Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits similaires des États-Unis, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994 46

4.7.1 L'argument relatif à la "prescription positive" 46

4.7.2 Les CE ont établi *prima facie* le bien-fondé d'une argumentation qui reste incontestée 47

4.8 Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000 49

4.9 Les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1er novembre 2000 51

5. Conclusion 52

Annexe 53

Liste des pièces jointes 60

1. Introduction

1. Les CE présentent respectueusement au Groupe spécial leur deuxième communication écrite dans cette affaire à titre de réfutation de la première communication écrite des États-Unis.

2. Les CE constatent que la communication des États-Unis ne répond qu'à un certain nombre des arguments avancés dans la première communication écrite des CE. La présente communication (section 2 ci-après) commencera donc par un rappel des arguments auxquels les États-Unis n'ont pas répondu, car cela pourra aider le Groupe spécial à repérer ce qui n'est pas contesté.

3. Une autre caractéristique de la première communication écrite des États-Unis est qu'elle ne fournit guère de renseignements concrets en réponse à ceux qui ont été fournis par les CE mais qu'elle contient par contre un certain nombre de déclarations trompeuses. Les CE formuleront à la section 3 ci-après leurs observations relatives à la présentation des faits donnée par les États-Unis afin d'apporter au Groupe spécial des éclaircissements sur ces questions.

4. Les arguments juridiques des États-Unis sont réfutés à la section 4 ci-après. Cette dernière commence par un examen des questions relatives à la charge de la preuve et au niveau de preuve qui doivent être appliqués dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord ainsi que de leurs conséquences en l'espèce. Elle passe ensuite à un examen des questions juridiques dans l'ordre ci-après:

- les arguments relatifs à l'existence d'une subvention;
- les arguments relatifs à la subordination aux exportations;
- les arguments relatifs à la prescription concernant l'utilisation d'articles américains de préférence aux articles étrangers;
- le moyen de défense fondé sur la double imposition;
- les arguments relatifs à l'article III:4 du *GATT de 1994*;
- les arguments concernant la période de transition;
- les arguments concernant la non-application par les États-Unis des décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1er novembre 2000.

5. Enfin, les CE résumeront leurs conclusions (section 5).

6. Les CE précisent que les tierces parties qui ont soumis leurs commentaires partagent la position des CE. Les CE commenteront ces communications comme de besoin durant l'examen des arguments.

2. Les arguments des CE qui n'ont pas encore trouvé réponse

7. Les États-Unis n'ont pas répondu à un certain nombre d'allégations et d'arguments présentés par les CE dans leur première communication écrite. Les CE souhaitent attirer l'attention du Groupe spécial sur les allégations et arguments ci-après qui n'ont pas trouvé réponse.

2.1 L'argument fondamental des CE concernant la subordination aux exportations et leurs illustrations

8. Aux paragraphes 77 à 79 de leur première communication écrite, les CE expliquaient que l'une des erreurs fondamentales des États-Unis était de considérer que le fait d'accorder une exemption (ou une exclusion) d'impôt à d'autres catégories de revenus que ceux tirés de la vente de produits des États-Unis pouvait empêcher qu'il y ait subordination aux exportations dans les cas où l'exportation était une condition nécessaire pour bénéficier de l'exemption d'impôt. De manière plus générale, une subvention qui est subordonnée aux exportations dans *certaines situations* ne cesse pas de l'être si elle peut également être obtenue dans d'*autres situations* où l'exportation peut ne pas être requise.

9. En d'autres termes, il ne devrait pas être possible pour les États-Unis de dissimuler ce qui est essentiellement la même subvention que celle dont était saisi le groupe spécial dans la procédure initiale, sous couvert d'une subvention légèrement plus importante obtenue en ajoutant à la subvention de remplacement de base ce que les CE ont appelé la subvention de remplacement élargie.[1]

10. Le simple fait qu'il soit possible dans certaines situations de se procurer des revenus exemptés d'impôt – ou même des revenus auxquels on donne le nom d'"extraterritoriaux" ou d'"exclus" – sans exporter ne peut suffire à empêcher qu'il y ait subvention à l'exportation dans les cas où de tels revenus peuvent être obtenus dans d'autres situations uniquement en exportant. Sinon, il aurait suffi aux États-Unis pour se mettre en "conformité" d'inclure dans le régime FSC une quelconque autre catégorie de revenus déjà exempts d'impôt, ou dont ils estimaient qu'il était souhaitable qu'elle fut exemptée.

11. Les CE ne considèrent pas que les États-Unis ont répondu à ces arguments.[2]

12. Les CE ont développé leur position en faisant valoir que, pour évaluer si une subvention était subordonnée aux exportations ou accordée spécifiquement au titre des exportations, il était nécessaire de comparer ce qui est comparable – ou, comme l'ont dit les CE, d'établir une comparaison par rapport à un point de référence pertinent.

13. Les CE ont illustré leur argument de la manière suivante[3]: supposons par exemple qu'un programme de subventions est offert pour toutes les marchandises produites dans une certaine région du territoire d'un Membre de l'OMC mais qu'il n'est possible d'en bénéficier pour les marchandises produites hors de cette région que si celles-ci sont exportées du territoire de ce Membre de l'OMC. Il est vrai qu'il ne sera pas toujours nécessaire d'exporter pour obtenir la subvention puisque les marchandises provenant de la région visée permettent de l'obtenir si elles sont vendues sur le marché intérieur. Mais les marchandises provenant d'une autre région que celle-là n'ouvrent droit à la subvention que si elles sont exportées. Il n'y a dans ce cas pas de conditions "de remplacement" – la subvention est subordonnée aux exportations. Il en va de même pour le régime de remplacement des FSC. S'il peut y avoir des cas de production hors des États-Unis où il est possible de bénéficier de la subvention sans exporter, les marchandises produites aux États-Unis ne peuvent en bénéficier que d'une seule façon – si elles sont exportées. En de telles circonstances, la subvention est subordonnée aux exportations.

14. Il est vrai que lorsqu'une subvention est offerte, par exemple, à tous les producteurs de chaussures, certains d'entre eux peuvent en fait être admis à en bénéficier en produisant des chaussures qu'ils exportent sans que cela subordonne la subvention aux exportations. Chaque producteur est libre de vendre sur le marché intérieur ou d'exporter et cela n'a aucune répercussion sur

[1] Pour une explication de la distinction entre les deux subventions, voir la première communication écrite des CE, paragraphes 62 à 66.

[2] Les CE répondent aux arguments avancés par les États-Unis à la section 4.3 ci-après.

[3] Première communication écrite des CE, paragraphes 123 à 127.

le droit à la subvention. Mais il n'en va pas de même dans le cas du régime de remplacement des FSC. Les propriétaires de biens américains produits aux États-Unis n'ont pas le choix du mode d'obtention de la subvention. Ils ne peuvent, contrairement aux fabricants de chaussures de l'exemple qui vient d'être donné, remplir les conditions en vendant sur le marché intérieur. Ils sont tenus d'exporter. Ils obtiennent donc la subvention en remplissant une fonction, l'exportation, de préférence à une autre, la vente sur le marché intérieur.

15. Les CE ont également souligné que la situation de la Loi sur le remplacement du régime FSC était à cet égard similaire à celle dans laquelle le groupe spécial et l'Organe d'appel avaient constaté qu'il y avait subvention à l'exportation dans l'affaire *Canada – Aéronefs*.[4] L'une des subventions en jeu dans cette affaire, versée au titre du programme Partenariat technologique Canada, pouvait être obtenue par des secteurs non exportateurs tels que ceux des technologies de l'environnement et des "technologies habilitantes".[5] La subvention était bien disponible dans certaines situations sans qu'il existe la moindre subordination aux exportations mais il a néanmoins été constaté que les versements effectués au titre du programme à l'industrie régionale des aéronefs étaient subordonnés aux exportations.

16. Là encore, les CE ne trouvent aucune réponse à ces arguments dans la première communication écrite des États-Unis.

2.2 L'argument des CE d'après lequel la subvention de remplacement *élargie* est également subordonnée aux résultats à l'exportation et est accordée spécifiquement au titre des exportations

17. De même, les États-Unis n'ont pas formulé la moindre observation au sujet de l'autre argument des CE d'après lequel le fait d'ajouter la subvention de remplacement élargie à la subvention de remplacement de base ne peut, en tout état de cause, empêcher la subvention de base d'être subordonnée aux exportations parce que la subvention élargie est elle-même également subordonnée aux exportations ou est accordée spécifiquement au titre des exportations du fait de l'existence de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, laquelle équivaut dans bien des cas à une prescription relative à la teneur en éléments d'origine américaine.[6]

18. Les États-Unis pensent peut-être qu'ils ont répondu à cet argument en présentant leurs arguments relatifs à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* (à savoir qu'ils ne considèrent pas qu'il existe la moindre obligation d'utiliser des biens exportés des États-Unis).[7] Ils ne répondent cependant en aucune façon à l'argument voulant que la subvention de remplacement élargie soit *accordée spécifiquement au titre des exportations* au sens du point e) de la Liste exemplative.

2.3 Les CE font valoir que le régime de remplacement des FSC accorde également des subventions au sens de l'*Accord sur l'agriculture*, lesquelles sont contraires aux articles 10:1 et 8 de ce dernier

19. Pour défendre le régime de remplacement des FSC au regard de l'*Accord sur l'agriculture*, les États-Unis se contentent de faire à nouveau référence aux arguments qu'ils ont présentés au titre de

[4] Rapport du groupe spécial, *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada - Aéronefs*"),WT/DS70/R, adopté le 20 août 1999 et confirmé par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS70/AB/R.

[5] Voir, par exemple, le rapport du groupe spécial *Canada – Aéronefs*, paragraphe 6.174.

[6] Première communication écrite des CE, paragraphes 104 à 120, 220 et 221 (et paragraphes 147 à 158 pour ce qui est en rapport avec l'expression "accordées spécifiquement au titre des exportations").

[7] Première communication écrite des États-Unis, note de bas de page 102.

l'*Accord SMC*, à savoir que ce régime ne donne pas lieu à des subventions subordonnées aux exportations.[8]

20. Les États-Unis ne contestent pas le fait que, si les subventions de remplacement des FSC sont subordonnées aux résultats à l'exportation au sens de l'*Accord SMC* pour une raison quelconque, le régime de remplacement des FSC sera incompatible avec les articles 10:1 et 8 de l'*Accord sur l'agriculture*. En particulier, les États-Unis confirment[9] expressément qu'ils ne font pas valoir que les subventions de remplacement relèvent de l'une quelconque des catégories énumérées à l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture*. À la lumière du rapport de l'Organe d'appel, la question de savoir si les subventions de remplacement relèvent de l'une quelconque des catégories énumérées à l'article 9:1 de l'*Accord sur l'agriculture* peut donc être considérée comme une question purement théorique.

3. Observations concernant les éléments factuels

21. Comme on l'a mentionné plus haut, la première communication écrite des États-Unis contient un grand nombre de déclarations incorrectes et trompeuses. Les CE vont commenter et corriger les déclarations qu'elles considèrent les plus pertinentes et les plus importantes pour une bonne compréhension de la présente affaire.

3.1 Le rapport entre le régime FSC et le régime de remplacement des FSC

22. Les États-Unis contestent[10] l'observation des CE d'après laquelle le régime de remplacement des FSC représente "essentiellement la même subvention" que le régime FSC. Les CE ont formulé cette observation lorsqu'elles examinaient la subvention du point de vue des exportateurs américains, et elles maintiennent qu'elle est exacte. La démarche des États-Unis visant à présenter les deux régimes comme étant différents appelle ici un certain nombre d'observations.

23. Tout d'abord, comme l'ont expliqué les CE, en particulier aux paragraphes 35 à 37 de leur première communication écrite, le régime de remplacement des FSC offre des avantages fiscaux arithmétiquement identiques à ceux qui étaient (et sont toujours) disponibles au titre du régime FSC, mais que cette offre avait été améliorée et quelque peu élargie.

24. Les États-Unis ne contestent pas ces faits. Les CE notent que le Canada est également d'accord avec leur calcul.[11]

25. Deuxièmement, l'existence de règles transitoires montre également clairement que le régime de remplacement des FSC s'est substitué au régime FSC.[12] La Loi sur le remplacement du régime FSC ne s'applique pas aux FSC avant le 31 décembre 2001 et, dans certains cas, peut ne jamais s'appliquer à elles. En fait, un régime entre en vigueur pendant qu'il est progressivement mis fin à l'autre. Par ailleurs, les exportateurs peuvent choisir de recourir au régime de remplacement des FSC pour telle ou telle de leurs transactions au lieu de recourir au régime FSC.[13]

26. Troisièmement, la déclaration des États-Unis figurant à la note de bas de page 181 de leur première communication écrite est fausse (ou pour le moins en contradiction avec l'intention déclarée du Congrès des États-Unis) lorsqu'il est dit, au sujet de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, que:

---

[8] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 221.

[9] Première communication écrite des États-Unis, note de bas de page 210.

[10] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 47 et suivants.

[11] Observations écrites du Canada, paragraphe 32.

[12] Les règles transitoires figurent à l'article 5 de la Loi sur le remplacement du régime FSC et sont expliquées aux paragraphes 234 à 241 de la première communication écrite des CE.

[13] Article 5 c) 2) de la Loi sur le remplacement du régime FSC.

> Cette comparaison et la référence aux règles FSC, sont sans rapport avec les questions soumises à ce Groupe spécial.

La Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis a fait une déclaration contraire (reprise dans les rapports de la Chambre et du Sénat) dans les termes ci-après:

> Intervalle de temps précédant la publication des directives administratives
>
> Le Comité reconnaît qu'il pourra s'écouler un laps de temps entre l'entrée en vigueur de la loi et la publication des directives administratives détaillées. Il est prévu que, durant cet intervalle de temps précédant la publication des directives administratives, les contribuables et l'Administration fiscale des États-Unis pourront appliquer les principes des règlements en vigueur et les autres directives administratives relevant des articles 921 à 927 aux concepts analogues de la loi. Quelques exemples d'application des principes des règlements en vigueur à la loi sont décrits ci-après. Ces quelques exemples ne sont donnés qu'à titre d'illustration et n'entendent pas suggérer une quelconque limitation quant à l'application des principes relevant d'autres règles ou concepts analogues du droit en vigueur.

3.2 La Loi sur le remplacement du régime FSC considérée comme une "modification fondamentale" du système fiscal des États-Unis

27. L'argument des États-Unis voulant que le régime de remplacement des FSC ne puisse donner lieu à la moindre subvention s'appuie sur les thèses d'après lesquelles ladite loi résulte d'un examen effectué par le Congrès du système fiscal des États-Unis[14] et représente une modification fondamentale de la compétence fiscale.[15] L'historique de la loi (même si on l'estime pertinent) n'indique pas, lorsqu'on l'examine, que telle ait bien été l'intention et les CE contestent ces déclarations qu'elles estiment trompeuses et erronées.

28. La tentative faite par les États-Unis d'opposer la Loi sur le remplacement du régime FSC à leur "système d'imposition mondial antérieur"[16] ne fait que souligner le caractère artificiel de leurs arguments. Les États-Unis ont une façon de concevoir l'imposition des revenus qui reste fondamentalement mondiale, même en ce qui concerne les revenus dits "extraterritoriaux". Comme l'ont expliqué les CE et comme n'ont nullement tenté de le réfuter les États-Unis, la Loi sur le remplacement du régime FSC n'exclut qu'une part variable des "revenus extraterritoriaux" du revenu brut et donc imposable, et ce sous réserve de nombreuses conditions.[17]

29. Les CE demandent au Groupe spécial de se référer à un article publié dans la publication spécialisée des États-Unis Tax Notes International intitulé "Fonctionnaire du Trésor américain nie que l'abrogation du régime FSC soit le signal d'un passage à la territorialité".[18] Cet article est joint en tant que pièce n° 10 des CE. La fonctionnaire concernée était le conseiller par intérim du Trésor américain en matière de fiscalité internationale et était étroitement associée à la préparation et à la défense de la Loi sur le remplacement du régime FSC, puisqu'elle représentait les États-Unis aux consultations qui se sont tenues avec les CE le 4 décembre 2000. Elle aurait déclaré que la Loi sur le remplacement du régime FSC "est une exception restreinte au modèle fiscal traditionnel des États-Unis qui vise les revenus de chaque contribuable à l'échelle du monde, où qu'aient été gagnés

---

[14] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 25.

[15] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 52 à 54 (voir également les paragraphes 67 à 73).

[16] Première communication des États-Unis, paragraphe 52.

[17] Première communication écrite des CE, paragraphes 48 à 51.

[18] Tax Notes International, 18 décembre 2000, pages 2749 à 2752.

lesdits revenus ". Cet article montre également clairement que les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen de la sous-partie F.[19]

3.3 L'argument des États-Unis d'après lequel "les revenus extraterritoriaux" sont "soustraits à la compétence fiscale des États-Unis"

30. Un argument lié à celui qui concerne la "modification fondamentale" du système fiscal des États-Unis est l'allégation fréquemment répétée par les États-Unis que "les revenus extraterritoriaux" ne relèvent pas de leur compétence fiscale. Par exemple, au paragraphe 20 de leur première communication écrite, les États-Unis disent:

> Nouveau régime […] dans le cadre duquel les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut aux fins de l'imposition aux États-Unis et, comme cela est expliqué ci-après, sont ainsi soustraits à la compétence fiscale des États-Unis.

Ils ajoutent, au paragraphe 25:

> la Loi établit une nouvelle règle générale en vertu de laquelle les revenus extraterritoriaux des contribuables américains sont exclus du champ de la compétence fiscale des États-Unis.

31. Ces déclarations sont trompeuses. Tout d'abord, comme les CE l'ont expliqué dans leur première communication écrite, les États-Unis imposent bien les "revenus extraterritoriaux". Ce n'est qu'une part variable de ces derniers – les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises, qui en sont exclus, sous réserve de nombreuses conditions, dont certaines sont énumérées par les CE au paragraphe 55 de leur première communication écrite.

32. Le degré d'exclusion des "revenus extraterritoriaux" du champ de l'impôt aux États-Unis est dans une très grande mesure du ressort du gouvernement américain. De nombreuses conditions sont énoncées dans la Loi sur le remplacement du régime FSC et l'exécutif est doté d'autres pouvoirs étendus qui réglementent l'imposition de ces "revenus extraterritoriaux". Par exemple, le nouvel article 943 a) 4) autorise le Président à déclarer qu'un bien est disponible en quantité insuffisante et à exclure les revenus tirés de son exportation de l'application du régime de remplacement des FSC. Et le nouvel article 943 e) 4) C) autorise le Secrétaire au Trésor à exclure de manière générale "une ou plusieurs catégories de sociétés" de la possibilité de se prévaloir du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" et donc de participer au régime de remplacement des FSC.

3.4 La description donnée par les États-Unis du régime de remplacement des FSC est inexacte et trompeuse

33. Les CE considèrent que la première communication écrite des États-Unis contient de nombreuses autres déclarations trompeuses et infondées au sujet du régime de remplacement des FSC. Par exemple, les États-Unis affirment ce qui suit:

> Au lieu d'appliquer un traitement unique ou spécial aux revenus obtenus à l'exportation, la Loi traite de la même façon toutes les ventes à l'étranger et tous les contribuables.[20]

34. Comme les CE l'ont souligné, le "traitement fiscal spécial" prévu au titre du régime de remplacement des FSC ne s'applique qu'aux "ventes à l'étranger" sous réserve qu'elles ne soient pas

[19] *Id.*, page 2752.
[20] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 23.

"pour utilisation finale aux États-Unis"[21] et il n'est en outre possible de s'en prévaloir qu'en remplissant certaines conditions, notamment une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, ce qui restreint l'application du "traitement fiscal spécial" dans certains cas aux produits étrangers incorporant des exportations des États-Unis.[22]

35. De même, les États-Unis déclarent dans un autre passage de leur première communication écrite:

> Ainsi, les contribuables sont soumis au même traitement fiscal pour tous les revenus provenant de transactions réalisées à l'étranger, qu'il s'agisse ou non d'exportations.[23]

Cette déclaration est également, pour le moins, trompeuse. Il est évident que la grande majorité des "transactions réalisées à l'étranger" sont traitées de façon très différente par le système fiscal des États-Unis.

36. Une caractéristique générale de la première communication écrite des États-Unis est de confondre systématiquement "transactions à l'étranger", "ventes à l'étranger", "produits d'origine étrangère", "exportations" et "revenus de source étrangère". On y assimile souvent des concepts différents qui sont en réalité distincts ou ne se recoupent qu'en partie. Prenons quelques exemples:

- Au paragraphe 126 de leur première communication, les États-Unis tentent de nier la comparabilité entre les produits vendus dans le pays et ceux qui sont vendus à l'étranger lorsqu'ils disent:

  Des produits fabriqués et vendus aux États-Unis ne peuvent pas être considérés étrangers.

De toute évidence, les produits fabriqués aux États-Unis qui sont ensuite exportés ne deviennent pas soudain des produits étrangers, même si la transaction est effectuée par une société étrangère.

- Citant le rapport de la Chambre, les États-Unis disent[24] que dans les régimes des États-Unis et de l'Europe l'exportation est un moyen d'obtenir des revenus de source étrangère ...

Certes, dans les systèmes européens, seules les activités se rapportant à l'exportation qui se déroulent à l'étranger permettent de se procurer de tels revenus, alors qu'aux termes de la Loi toutes les activités intérieures ayant trait aux exportations le permettent.

37. Les États-Unis tentent également de gommer la distinction qui existe entre les revenus "extraterritoriaux" et les revenus "exclus". Ils affirment à tort au paragraphe 28 de leur première communication écrite que la Loi sur le remplacement du régime FSC donne une définition détaillée des revenus extraterritoriaux, laquelle se trouve essentiellement aux articles 114, 941, 942 et 943 du Code des impôts. Ils se gardent de se référer à la définition dépourvue d'ambiguïté qui se trouve à l'article 114 e) du Code des impôts mais poursuivent, au paragraphe 29, en incluant dans la définition des éléments concernant les revenus du commerce extérieur *remplissant les conditions requises*, ce qui, comme les CE l'ont expliqué, limite seulement la mesure dans laquelle les "revenus extraterritoriaux" sont moins imposés que les autres revenus.

---

[21] Article 942 a) 2) A) i) du Code des impôts comme cela est expliqué, par exemple, dans la première communication écrite des CE, aux paragraphes 100 et 101.

[22] Article 943 a) 1) C) du Code des impôts comme cela est expliqué, par exemple, dans la première communication écrite des CE, aux paragraphes 107 et suivants.

[23] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 23.

[24] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 193.

38. Par la suite, les États-Unis changent de terminologie et parlent de "revenus exclus"[25], de "revenus extraterritoriaux exclus"[26] et même de "revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus".[27]

39. Les CE considèrent peu constructive la tentative faite par les États-Unis d'embrouiller les faits fondamentaux relatifs à leur Loi. Elles considèrent que leur propre description de la Loi sur le remplacement du régime FSC est plus fiable et notent que les États-Unis n'ont pas fait la démonstration du moindre cas dans lequel les CE pourraient avoir mal compris un aspect quelconque de ladite Loi.

3.5 Descriptions par les États-Unis des systèmes fiscaux européens

40. Les États-Unis donnent également une description inexacte des systèmes fiscaux "européens".[28] Les CE n'ont nullement l'intention de défendre les régimes fiscaux de leurs États membres qui, elles en sont convaincues, respectent pleinement leurs obligations internationales. Elles se contenteront de formuler les brèves observations ci-après:

- Premièrement, il est trompeur de parler d'un "modèle européen"[29] de système fiscal. La plupart des systèmes fiscaux des pays de l'UE ne sont pas territoriaux, comme le montre la description qui en a été présentée par les CE au cours de la procédure initiale, que les États-Unis ont jointe à leur première communication écrite sous couvert de leur pièce n° 5.

- Deuxièmement, et c'est là une chose bien plus importante, la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas comparable à l'un quelconque des régimes en vigueur dans les CE. La description des "exemptions en vigueur en Europe " prête à confusion. Les États-Unis ont tout simplement tort lorsqu'ils affirment, à la fin du paragraphe 40 de leur première communication écrite, que:

  > Dans le cas de la vente de biens, les fabricants européens soumis à un régime fiscal de ce genre ne peuvent bénéficier de l'exemption territoriale qu'en exportant.

  Contrairement à la situation qui prévaut en vertu du régime de remplacement des FSC aux États-Unis, les exemptions accordées dans les États membres des CE ne dépendent pas de la question de savoir si les produits dont sont tirés les revenus sont exportés ou non. Si une filiale de distribution à l'étranger d'un producteur néerlandais, pour reprendre l'exemple des États-Unis, vend ses produits aux Pays-Bas, le bénéfice qui en sera tiré sera exactement soumis au même traitement fiscal que celui qui sera réservé à la filiale à l'étranger lorsqu'elle les vend hors des Pays-Bas.

  Une autre différence importante tient au fait que l'exemption des bénéfices d'une succursale étrangère accordée en vertu du système fiscal néerlandais (ainsi qu'en vertu de tout autre système fiscal d'un État membre des CE qui prévoit l'exemption des bénéfices des succursales étrangères) est limitée aux bénéfices imputables à la succursale étrangère qui détermine ses prix en vertu du principe de la libre concurrence. L'applicabilité de ce principe à l'imputation des bénéfices entre les succursales et les sociétés mères est bien établie dans les disciplines

[25] Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 33.
[26] Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 31.
[27] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.
[28] Première communication écrite des États-Unis, d'abord au paragraphe 25 et ensuite, de manière détaillée, aux paragraphes 39 à 46.
[29] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 39 et suivants.

fiscales internationales[30] et est strictement respectée par la législation fiscale néerlandaise. En vertu du régime FSC de remplacement, le montant des revenus exclus est simplement calculé en appliquant l'une des trois formules possibles. Dans la pratique, aucune de ces formules ne donne probablement un résultat qui correspondrait au montant des bénéfices imputables aux activités industrielles ou commerciales exercées hors des limites territoriales des États-Unis.

3.6 La Loi sur le remplacement du régime FSC en tant que mesure permettant d'éviter la double imposition

41. Les CE réfuteront de manière détaillée dans la section 4.6 ci-après le moyen de défense avancé au sujet de la double imposition. Toutefois, dans le présent contexte, elles contestent l'affirmation des États-Unis voulant que la Loi sur le remplacement du régime FSC ait notamment pour *objet* d'éviter la double imposition.[31] Les États-Unis font référence au rapport de la Chambre dans la note de bas de page 28, mais cette dernière, après examen, ne vient pas étayer cette affirmation. Le passage invoqué (page 18 du rapport de la Chambre) ne mentionne pas le fait d'éviter la double imposition. Les seules références à la double imposition dans l'historique de la Loi ont trait, en fait, à la nécessité de limiter le recours aux crédits d'impôt étranger en ce qui concerne les revenus exclus, point sur lequel les CE reviendront ci-après dans leur examen des fondements juridiques de ce moyen de défense.

42. En réalité, la volonté d'éviter la double imposition n'a pas motivé l'adoption de la Loi sur le remplacement du régime FSC, étant donné que les États-Unis n'avaient pas de problème de double imposition à résoudre mais avaient besoin de remplacer une subvention à l'exportation prohibée par une mesure ayant un effet équivalent.

4. Réponse aux arguments juridiques des États-Unis

43. Les CE vont maintenant réfuter de manière détaillée tous les arguments avancés par les États-Unis dans leur première communication écrite.

4.1 Observations concernant la charge factuelle de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord

44. Les CE n'ont pas abordé la charge de la preuve dans leur première communication écrite, au contraire des États-Unis. Plus précisément, les États-Unis soutiennent que c'est aux CE que revient la "charge de la preuve, c'est-à-dire à la fois l'obligation de présenter des éléments *prima facie* et la charge ultime de la persuasion. Par conséquent, si la mise en balance des éléments de preuve n'est pas concluante, les CE n'auront pas à établir le bien-fondé de leurs allégations".[32]

45. Cette affirmation, qui laisse entendre que les CE assument généralement la charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5, est trop simpliste et appelle certains

[30] Au nombre de ces disciplines consacrées sur le plan international, citons ce qui se rapporte peut-être davantage à l'imputation des bénéfices industriels et commerciaux d'un établissement permanent (par exemple une succursale), l'article 7 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ce principe et son applicabilité à l'imputation des bénéfices industriels et commerciaux sont clairement énoncés au deuxième alinéa de l'article 7 de la Convention: "Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, *il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable*." (pas d'italique dans l'original)

[31] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 26.

[32] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 57 (note de bas de page omise).

éclaircissements. Pour commencer, il conviendrait de noter que les États-Unis ont déjà accepté, par exemple, la charge d'établir leur moyen de défense au sujet de la note de bas de page 59.[33]

46. Les CE considèrent que la charge de la preuve ne devrait pas soulever de difficulté en l'espèce étant donné que la Loi sur le remplacement du régime FSC est *de jure* incompatible avec les accords visés. Les CE estiment qu'elles l'ont démontré dans leur première communication écrite et présenteront ci-après d'autres arguments pour réfuter ceux des États-Unis. Elles ont également fourni certains éléments de preuve factuels – qui vont au-delà du texte et de l'historique de la Loi sur le remplacement du régime FSC – à l'annexe de leur première communication écrite – lesquels ont été développés et joints à nouveau à la présente communication – mais à des fins d'illustration[34] et non pas en réponse à un besoin de fournir de tels éléments de preuve.

47. Les CE souhaitent néanmoins apporter deux brefs éclaircissements, pour des raisons de principe, au sujet de la charge de la preuve et du niveau de preuve dans la présente procédure au titre de l'article 21:5.

4.1.1 La charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord

48. La jurisprudence concernant la charge de la preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 est très limitée. Dans les procédures engagées au titre de cet article *Brésil – Aéronefs* et *Canada – Aéronefs*, l'Organe d'appel n'a pas particulièrement abordé la question. Toutefois, quelques indications peuvent être glanées çà et là dans les décisions concernant ces affaires, lesquelles laissent entendre qu'un groupe spécial de l'exécution devrait, en principe, appliquer la décision fondamentale régissant la charge de la preuve, telle qu'établie dans le cadre la procédure initiale.[35]

49. Ainsi, à la suite de la décision de l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – Mesures affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de laine, tissés en provenance d'Inde* ("*États-Unis – Chemises et blouses*"),

> la charge de la preuve incombe à la partie, qu'elle soit demanderesse ou défenderesse, qui établit, par voie d'affirmation, une allégation ou un moyen de défense particulier.[36]

50. En d'autres termes:

> La charge de la preuve incombe initialement à la partie plaignante, qui doit fournir un commencement de preuve d'incompatibilité avec une disposition particulière ... Une fois que ce commencement de preuve a été apporté, la charge de la preuve passe à la

---

[33] *Ibid*., paragraphe 166, où les États-Unis qualifiaient leur moyen de défense d'"exception".

[34] Première communication écrite des CE, paragraphe 116.

[35] Rapport de l'Organe d'appel, *Brésil – Programme de financement des exportations pour les aéronefs, Recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends* ("*Brésil - Aéronefs, 21:5*"), WT/DS46/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 66, qui dit: "[L]e fait que la mesure en cause a été "prise pour se conformer" aux "recommandations et décisions de l'ORD ne modifie pas l'attribution de la charge de la preuve concernant le "moyen de défense" du Brésil au titre du point k)." Voir également le rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils, Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends* ("*Canada - Aéronefs, 21:5*"), dans lequel l'Organe d'appel a ajouté, au paragraphe 38, que "l'examen des "mesures prises pour se conformer" s'appuie sur les faits pertinents qui ont été établis par le plaignant devant le Groupe spécial au titre de l'article 21:5, dans le cadre de la procédure".

[36] Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Chemises et blouses*, WT/DS33/AB/R, adopté le 23 mai 1997, page 15.

> partie défenderesse, qui doit à son tour repousser ou réfuter l'incompatibilité alléguée.[37]

51. En résumé, dans une procédure au titre de l'article 21:5, il revient au plaignant d'établir *prima facie* le bien-fondé de son allégation d'incompatibilité de la mesure d'exécution avec les accords visés. Les CE considèrent qu'elles se sont acquittées de la charge qui leur incombait à ce titre, de sorte qu'il incombe maintenant aux États-Unis de réfuter les allégations.

4.1.2 Le niveau de preuve dans les procédures engagées au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord

52. Les CE contestent la déclaration des États-Unis voulant que dans "les affaires portant sur une mesure d'application générale, la charge de la preuve incombant à la partie plaignante doit être plus lourde".[38] De fait, la tentative faite par les États-Unis de relever le niveau de preuve équivaut à concéder que les CE ont atteint avec succès le niveau de preuve initialement requis pour établir une "présomption" ou le "bien-fondé *prima facie*" quant à l'incompatibilité avec une disposition donnée.[39] L'expression *prima facie* dénote la quantité minimale d'éléments de preuve "qui, sans être expliqués ou contredits, suffisent à maintenir la proposition qui est affirmée".[40] L'Organe d'appel a explicité le niveau de preuve dans l'affaire *États-Unis – Chemises et blouses* lorsqu'il affirmait:

> Dans le cadre du GATT de 1994 et de l'*Accord sur l'OMC*, la quantité et la nature précises des éléments de preuve qui seront nécessaires pour établir une telle présomption varieront forcément d'une mesure à l'autre, d'une disposition à l'autre et d'une affaire à l'autre.[41]

Ainsi, la prescription relative à la quantité et à la nature précises des éléments de preuve requis pour justifier une allégation doit être adaptée à chaque cas.

53. L'affaire dont est saisi le Groupe spécial représente une situation particulière en ce qui concerne la question de la preuve. La mesure en cause est une "loi en tant que telle" par opposition à des mesures individuelles. En outre, le Groupe spécial est maintenant saisi d'une mesure dont il est allégué qu'elle met en œuvre les recommandations qu'il a formulées dans la procédure initiale. Le régime de remplacement des FSC doit encore être défini dans un règlement et examiné par les contribuables. Il n'existe donc aucun élément de preuve factuel, par exemple sur la question de savoir si les producteurs autres que ceux des États-Unis bénéficieront, dans la pratique, de la subvention de remplacement. S'agissant du niveau de preuve qui doit être appliqué en l'espèce, les CE avancent que le Groupe spécial devrait tenir compte des principes et considérations ci-après.

54. Premièrement, dans les cas où les éléments de preuve relatifs aux effets d'une loi sont limités, les groupes spéciaux peuvent être obligés de régler le différend en se fondant sur la configuration et la conception générales de la mesure. Ainsi, par exemple, dans l'affaire *Argentine - Textiles et vêtements*, l'Organe d'appel était d'accord avec le Groupe spécial pour dire que "la structure et la conception" de

---

[37] Rapport de l'Organe d'appel, *Communautés européennes – Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés* (*Hormones*) ("*CE – Hormones*"), WT/DS26/AB/R-WT/DS48/AB/R, adopté le 13 février 1998, paragraphe 98.

[38] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 218.

[39] Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Chemises et blouses*, page 15. Voir également, rapport de l'Organe d'appel, *CE – Hormones*, paragraphe 98.

[40] *Kazazi*, Motjaba, "Burden of Proof and Related Issues, A Study of Evidence Before International Tribunals" (La Haye, Boston: Kluwer Law International, 1996), page 328, où l'on trouve d'autres références.

[41] Rapport de l'Organe d'appel, *États-Unis – Chemises et blouses*, page 16.

la mesure entraînaient une violation de l'article II du GATT.[42] De manière plus importante, l'Organe d'appel n'a pas estimé nécessaire que l'application de la mesure "se tradui[se] ... par une violation de l'article II pour *chaque* opération d'importation".[43]

55. La décision récente prise dans l'affaire *Corée – Bœuf* est un autre exemple de la manière dont on peut établir *prima facie* le bien-fondé d'une allégation en se fondant sur le droit. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a refusé l'argument de la Corée d'après lequel la constatation faite par le groupe spécial au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 était "profondément viciée puisqu'elle repos[ait] en grande partie sur des spéculations plutôt que sur une analyse des faits" et a affirmé que le double système de vente au détail constituait une infraction aux obligations découlant de l'article III:4 du GATT de 1994 en s'appuyant sur une analyse de "l'idée maîtresse et [de] l'effet essentiel de la mesure en tant que telle".[44]

56. Deuxièmement, le Groupe spécial se souviendra également sans doute que, dans l'affaire *Canada - Aéronefs*, le Brésil n'était pas en possession de nombreux éléments de preuve sur l'un des régimes de subventions en cause dans cette affaire. Pour compenser ce manque de renseignements du côté du plaignant, l'Organe d'appel a précisé que chaque partie a l'obligation de fournir les éléments de preuve en sa possession qui lui sont demandés par le groupe spécial au titre de l'article 13:1 du Mémorandum d'accord.[45] Le fait de ne pas fournir les renseignements demandés autorise le groupe spécial à en tirer des déductions défavorables.[46] Le groupe spécial a, dans cette affaire, refusé de tirer des déductions défavorables du fait que le Canada n'avait pas fourni les renseignements demandés au titre de l'article 13:1 du Mémorandum d'accord en faisant valoir que le Brésil n'avait pas présenté une argumentation *prima facie*[47], mais l'Organe d'appel a souligné que des déductions défavorables pouvaient être tirées indépendamment du fait qu'une argumentation *prima facie* ait ou n'ait pas été présentée. Ainsi:

> Il convient de garder à l'esprit que, en l'absence de réfutation effective par la partie défenderesse (c'est-à-dire, dans le présent appel, le Membre invité à fournir les renseignements), une argumentation *prima facie* fait obligation au groupe spécial, en droit, de statuer en faveur de la partie plaignante présentant l'argumentation *prima facie*. [...] [U]n groupe spécial a un pouvoir discrétionnaire "ample et étendu" de déterminer *quand* il a besoin de renseignements pour régler un différend et *quels* sont les renseignements dont il a besoin. Un groupe spécial peut avoir besoin de ces renseignements avant ou après qu'un Membre plaignant ou un Membre défendeur a établi sa plainte ou son moyen de défense sur une base *prima facie*. Il peut, en fait, avoir besoin des renseignements demandés pour évaluer les éléments de preuve dont il dispose déjà en vue de déterminer si le Membre plaignant ou le Membre défendeur, suivant le cas, a établi une argumentation ou un moyen de défense *prima facie*.[48]

57. Enfin, la situation particulière de la présente procédure au titre de l'article 21:5 influe également sur l'application du niveau de preuve. Le principal élément de preuve à la disposition du

---

[42] Rapport de l'Organe d'appel, *Argentine - Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles* ("*Argentine - Textiles et vêtements*"), WT/DS56/AB/R, adopté le 22 avril 1998, paragraphe 62.

[43] *Ibid*. (pas d'italique dans l'original)

[44] Rapport de l'Organe d'appel, *Corée - Mesures affectant les importations de viande de bœuf fraîche, réfrigérée et congelée* ("*Corée - Bœuf*"), WT/DS161/AB/R-WT/DS169/AB/R, adopté le 10 janvier 2001, paragraphe 142.

[45] Rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada - Aéronefs*"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphes 186 à 196.

[46] *Ibid.*, paragraphes 197 à 205.

[47] Rapport du groupe spécial, *Canada - Aéronefs*, tel que confirmé par le rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 9.181.

[48] Rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Aéronefs*, paragraphe 192.

Groupe spécial est la Loi sur le remplacement du régime FSC. Par rapport à la procédure initiale, il n'y a qu'une réunion du Groupe spécial à laquelle les parties peuvent demander et examiner des éléments de preuve factuels, outre la mesure de mise en œuvre elle-même.

58. S'agissant de l'application du niveau de preuve, le Groupe spécial devrait tenir compte de l'objectif énoncé dans le Mémorandum d'accord, qui est de parvenir à un règlement rapide des différends commerciaux, ainsi que, tout particulièrement, des dispositions de mise en œuvre accélérée prévues à l'article 4 de l'*Accord SMC*. L'article 21:5 du Mémorandum d'accord et l'article 4 de l'*Accord SMC* prévoient qu'une mesure de mise en œuvre est examinée dès qu'elle est adoptée. Cela ne laisse pas le temps d'en évaluer l'application dans la pratique. Ainsi, les CE pensent que les principes régissant l'évaluation et la pondération des éléments de preuve dans les procédures au titre de l'article 21:5 qui se rapportent à des subventions à l'exportation prohibées doivent veiller à ce que l'obligation de retrait de la subvention prévue à l'article 4:7 du Mémorandum d'accord ne signifie pas simplement, dans la pratique, maintenir la subvention et déguiser la subordination aux exportations d'une manière qui ne peut être établie que longtemps après l'expiration du délai fixé pour le retrait.

4.2 Le régime de remplacement des FSC continue d'accorder des subventions

4.2.1 Le sens de "recettes abandonnées" et de "normalement exigibles"

59. Les États-Unis ont raison de considérer que les expressions "recettes abandonnées" et "normalement exigibles" à l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* sont la clé pour déterminer si le régime de remplacement des FSC donne lieu à une contribution financière et donc à une subvention.

60. Les CE notent avec satisfaction que les États-Unis reconnaissent en particulier que

> Les termes du sous-alinéa ii) peuvent s'appliquer aussi au cas où la législation fiscale d'un pays prévoit elle-même une exception spéciale aux obligations fiscales générales.[49]

61. Cependant, les États-Unis ont ensuite fondamentalement mal compris ou déformé l'interprétation donnée par l'Organe d'appel de ces expressions dans la procédure initiale. Ils citent fréquemment le paragraphe 90 du rapport de l'Organe d'appel[50] mais omettent ostensiblement de mentionner le fait que l'Organe d'appel considérait que "normalement exigibles" se rapportait aux recettes qui seraient exigibles "*dans une situation différente*" ou "*dans une autre situation*" en vertu du système fiscal du Membre concerné. Les États-Unis omettent ces mots essentiels et s'arrangent pour conclure qu'il s'agit simplement de savoir si les impôts auraient été perçus "en l'absence de" la mesure en question.[51]

62. Les États-Unis ont tort de dire que l'Organe d'appel avait reconnu que le critère "en l'absence de" était applicable dans l'affaire FSC.[52] L'Organe d'appel a affirmé que ce critère *fonctionnait* dans l'affaire FSC mais a ajouté ce qui suit:

> Nous pensons qu'il ne serait pas difficile de contourner un tel critère en désignant un régime fiscal dans le cadre duquel il n'y aurait *aucune* règle générale formellement applicable aux recettes en question, en l'absence des mesures contestées. Nous

[49] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 63.
[50] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 63 et 64. Les CE ont correctement cité le paragraphe 90 du rapport de l'Organe d'appel, et dans son intégralité, au paragraphe 30 de leur première communication écrite.
[51] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 65.
[52] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 65.

> notons, par conséquent, que, bien que le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial fonctionne en l'espèce, il pourrait ne pas fonctionner dans d'autres cas.[53]

63. Le régime de remplacement des FSC est un régime fiscal qui s'efforce de "contourner" le critère "en l'absence de" exactement comme l'Organe d'appel avait craint qu'il le permette. Les CE notent que le Canada partage leur avis.[54]

64. Le "point de référence normatif" cité par l'Organe d'appel est donc l'impôt qui serait exigible en vertu du système fiscal du Membre en question *dans une autre situation*, et non pas la règle interne qui serait applicable si la mesure en question n'existait pas.

4.2.2 La "règle juridique applicable" des États-Unis

65. La deuxième étape du raisonnement fallacieux des États-Unis, après la tentative de se dispenser de la prescription concernant la prise en compte des recettes qui seraient exigibles dans une autre situation (par exemple, la vente sur le marché intérieur), consiste à manipuler l'expression "règle juridique applicable".

66. Les États-Unis affirment ce qui suit:

> conformément à la législation des États-Unis, la compétence fiscale du gouvernement est déterminée par la définition légale du "revenu brut"[55];

et ajoutent:

> la définition du "revenu brut" est donc la "règle interne applicable" en matière d'imposition aux États-Unis.[56]

67. Les CE contestent cette démarche. Tout d'abord, bien sûr, la démarche correcte est, comme elles l'ont expliqué plus haut, de comparer les recettes exigibles dans une situation à celles qui le sont dans une autre en vertu du système fiscal des États-Unis. Mais en second lieu, les États-Unis confondent les revenus effectivement assujettis à l'impôt en vertu de la loi américaine avec la compétence fiscale des États-Unis. Ils en arrivent à une conclusion ridicule d'après laquelle les Membres seraient autorisés à accorder toutes les subventions qu'il leur plairait d'accorder par le biais du système fiscal en recourant au dispositif simple qui consiste à exclure les revenus concernés de la définition du "revenu brut". De cette manière, le fait d'exclure du champ de l'impôt "les revenus tirés de la vente des produits textiles" ou les "revenus gagnés à l'exportation" en les excluant du "revenu brut" ne serait pas non plus une subvention!

68. En réalité, la "règle interne applicable" aux États-Unis au type de revenus en question, à savoir les revenus tirés par une société d'une activité commerciale, est que ces revenus peuvent être imposés s'il s'agit des revenus d'une société américaine ou s'ils ont "un lien effectif" avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis. Ce que l'on appelle l'"exclusion" des "revenus extraterritoriaux" du champ de l'impôt aux États-Unis est une dérogation à cette règle interne applicable. Le fait qu'il existe des "exceptions" à l'exclusion ne change rien à ce fait.

69. En tout état de cause, l'affirmation des États-Unis d'après laquelle:

---

[53] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 91.
[54] Communication de tierce partie du Canada, paragraphe 28.
[55] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 69.
[56] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 71.

> la règle applicable aux États-Unis ne confère plus le pouvoir général d'imposer les revenus extraterritoriaux[57]

est tout simplement fausse. Les États-Unis imposent bel et bien les "revenus extraterritoriaux". Ce sont uniquement les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui sont exclus, et encore, sous réserve de certaines conditions, comme l'ont précédemment expliqué les CE à la section 3.2.

4.2.3 Comparaisons entre deux périodes de temps

70. Aux paragraphes 74 à 76 de leur première communication écrite, les États-Unis répondent à un argument que les CE n'ont jamais avancé, leur raisonnement étant que les Membres doivent avoir le droit de modifier leur système fiscal et que, ce faisant, ils n'abandonnent pas des recettes qui seraient normalement exigibles.

71. Le fait que les États-Unis ont mal compris la position des CE est encore plus manifeste au paragraphe 100 de leur première communication écrite, où ils déclarent ce qui suit:

> Comme nous l'avons vu précédemment, les CE prétendent pour l'essentiel que, pour déterminer si des recettes sont abandonnées, il faut comparer le système fiscal des États-Unis avant et après l'adoption de la Loi.

72. Les CE sont convaincues qu'il est évident pour le Groupe spécial que tel n'est pas leur argument. Les États-Unis n'auraient pas mal compris la position des CE s'ils avaient correctement décrit le critère établi par l'Organe d'appel – c'est-à-dire que la comparaison doit être faite entre les recettes exigibles en vertu du régime spécial et les recettes qui auraient été exigibles "dans une autre situation" en vertu de la règle interne *applicable* par le Membre en question. Pour les CE, il est évident que la comparaison doit être faite entre des situations qui ont lieu au même moment, non pas entre des situations présente et passée (ou présente et future).

73. Au demeurant, cela démontre plus avant qu'il n'est pas approprié d'appliquer une simple approche "en l'absence de la mesure" pour établir que les recettes qui auraient normalement été exigibles sont abandonnées.

4.2.4 Réponses des États-Unis aux arguments des CE

74. Les CE vont maintenant répondre de manière détaillée à la réponse donnée par les États-Unis aux arguments relatifs à ces questions figurant dans la première communication écrite des CE.

75. Tout d'abord, s'agissant de la question de savoir si le régime de remplacement des FSC est une exclusion ou une exemption, les CE notent que les États-Unis partagent en substance leur position. Pour être claires, les CE sont d'accord pour dire que:

> … le point de savoir si, en droit fiscal américain, il est plus juste de qualifier d'"exclusion" et non d'"exemption" les modifications apportées à la définition du "revenu brut" est une question que le Congrès des États-Unis est plus à même de trancher que les responsables des CE.[58]

76. L'argument important est celui qui est avancé par les États-Unis au paragraphe 88 de leur première communication écrite, où il est dit ce qui suit:

---

[57] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 82 *in fine*.
[58] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 87.

> … la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne serait en aucun cas déterminante. Selon le critère énoncé au sous-alinéa ii), la question est de savoir si l'impôt sur les revenus qui sont désormais exclus serait normalement dû en droit aux pouvoirs publics.

77. Les CE sont d'accord et le disent au paragraphe 53 de leur première communication écrite, où elles affirment ce qui suit:

> Les CE font observer que le facteur qui détermine si le régime de remplacement des FSC donne lieu à une contribution financière et par conséquent à une subvention n'est pas l'emploi dans les dispositions législatives sur lesquelles il est fondé du mot "exclure", du mot "exempter" ou d'aucun de ces deux mots, mais l'abandon ou non de recettes publiques normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC*.

78. Sur ce point au moins les parties sont d'accord.

79. Les États-Unis répondent ensuite à ce qu'ils appellent "divers arguments pour dire que la Loi accorde une subvention parce que l'exclusion devrait être plus large" tout en reconnaissant également que les arguments des CE se rapportaient non pas au montant de la subvention mais aux conditions dans lesquelles elle était octroyée.[59] L'argument des États-Unis est que, s'il est possible de faire plus, ils doivent pouvoir faire moins. Ainsi, les États-Unis concluent ce qui suit:

> Le fait qu'une exclusion est limitée ou restreinte n'en fait pas une subvention au sens de l'article premier.[60]

80. Là encore, les États-Unis semblent proclamer une charte du subventionnement. L'essence même d'une subvention est d'être accordée par les pouvoirs publics à certains mais pas à d'autres. Le principe "qui peut le plus peut le moins" peut s'appliquer au *montant* d'une exemption mais ne s'applique pas à la *portée* des exemptions (et ne peut pas non plus justifier la discrimination).

81. Pour défendre leur thèse d'après laquelle ils sont autorisés à exclure du champ de l'impôt une "catégorie" de revenus quelconque arbitrairement définie, s'ils le souhaitent, aux conditions de leur choix, sans pour autant qu'il s'agisse là d'une subvention, les États-Unis font valoir ce qui suit:

> l'argument des CE selon lequel seule la non-imposition d'une catégorie "générale" ne relève pas du sous-alinéa ii) signifierait que la plupart des systèmes fiscaux européens sont des mécanismes de subventionnement. En interprétant le sous-l'alinéa ii), il est raisonnable que le Groupe spécial examine s'il était dans l'intention des négociateurs du Cycle d'Uruguay d'adopter un principe en vertu duquel les systèmes fiscaux de la plupart des pays industrialisés constitueraient des subventions.[61]

82. Les États-Unis s'éloignent évidemment ici du texte de l'*Accord SMC* et se penchent sur l'intention des négociateurs du Cycle d'Uruguay. Les CE aimeraient formuler deux observations.

83. Premièrement, la mesure dans laquelle les recettes normalement exigibles sont abandonnées dépend principalement du sens que l'on donne au mot "normalement". L'Organe d'appel a dit qu'il fallait faire une comparaison par rapport à un "point de référence normatif", c'est-à-dire par rapport aux recettes qui seraient exigibles dans une autre situation en vertu du système fiscal du Membre concerné. Les CE partagent ce point de vue et considèrent en outre que cette "autre situation" doit

[59] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 89.
[60] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 91.
[61] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 94.

être une situation comparable. Ainsi, de l'avis des CE, il est par exemple impossible de comparer les gains à la loterie avec les revenus. Le fait que ces classes de revenus puissent être imposées différemment ne signifie pas que des recettes sont abandonnées.

84. Telle est la raison pour laquelle les CE ont fait valoir[62] que différentes catégories de revenus pouvaient être imposées différemment si ces catégories étaient définies de manière générale, objective et neutre. Peut-être le mot "catégorie" n'est-il pas suffisamment précis à cette fin étant donné qu'il peut être défini de manière arbitraire (les États-Unis font valoir que les "revenus extraterritoriaux" ou plutôt les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont une "catégorie"). Il est peut-être plus exact de parler de "classes" ou de "types" de revenus. Ce qui importe, comme les CE l'ont affirmé plus haut, c'est de comparer ce qui est comparable. Les revenus provenant de la vente des biens représentent un type ou une classe de revenus. L'exportation et la vente sur le marché intérieur sont simplement des *situations différentes* dans lesquelles de tels revenus peuvent être obtenus ou gagnés.

85. En l'espèce, en vertu du régime de remplacement des FSC, les revenus tirés de la vente des produits par les entreprises commerciales sont imposés d'une manière si les produits sont destinés à une consommation finale hors des États-Unis et d'une autre s'ils sont destinés à une consommation finale aux États-Unis. De l'avis des CE, il ne s'agit pas là de catégories (au sens de classes ou de types) différentes de revenus bien pensées. En outre, comme l'ont souligné les CE dans leur première communication écrite, le régime de remplacement des FSC exclut du champ de l'impôt une partie des revenus tirés d'un seul fait imposable mais uniquement si ce fait imposable remplit rigoureusement certaines conditions.[63]

86. Deuxièmement, la définition de la subvention donnée à l'article 1.1 de l'*Accord SMC* est manifestement très large. Outre la disposition relative aux recettes abandonnées, qui nous intéresse en l'espèce, la définition est également rédigée en des termes très larges à d'autres égards, couvrant par exemple tout transfert de fonds réel ou potentiel et même l'achat de biens par les pouvoirs publics dans les cas où un avantage est conféré. La limitation de la portée des disciplines est énoncée à l'article 1.2, qui prévoit que ces disciplines ne s'appliqueront qu'aux subventions spécifiques, au sens de l'article 2. Bien sûr, l'article 2.2 prévoit que les subventions relevant des dispositions de l'article 3 sont *réputées* être spécifiques. Ainsi, l'intention des négociateurs du Cycle d'Uruguay de ne pas assujettir toutes les exemptions et conditions spéciales de la législation fiscale (et, au demeurant, des dispositions de nombreuses autres mesures) aux disciplines de l'*Accord SMC* est exprimée à l'article 1.2 et non pas à l'article 1.1.

87. Par conséquent, les CE maintiennent que, pour toutes les raisons énoncées aux paragraphes 46 à 61 de leur première communication écrite, le régime de remplacement des FSC entraîne l'abandon de recettes qui seraient en d'autres circonstances perçues.

4.2.5 Les allégations factuelles des États-Unis

88. Il reste un dernier argument des États-Unis. Aux paragraphes 100 à 106, les États-Unis semblent faire valoir que les CE n'ont pas démontré qu'il y avait eu la moindre perte de recettes et suggèrent même ce qui suit:

> L'existence de la Loi dans le cadre du système fiscal américain pourrait amener ces sociétés [les sociétés étrangères] à structurer une partie de leurs opérations aux États-Unis de manière à ce que leur structure globale soit fiscalement avantageuse.[64]

[62] Première communication écrite des CE, paragraphes 57 à 61.
[63] Première communication écrite des CE, paragraphe 57.
[64] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 102.

89. Les États-Unis rejettent la référence faite par les CE à l'étude du Bureau du budget du Congrès des États-Unis, présentée dans la pièce n° 8 des CE, au motif que cette étude compare les conséquences budgétaires du régime de remplacement des FSC avec celles du régime FSC dans le cadre de "l'ancien système fiscal mondial des États-Unis".[65]

90. Les CE notent tout d'abord que les États-Unis ne contestent pas les chiffres qu'elles ont tirés de l'étude du Bureau du budget du Congrès. S'ils avaient voulu le faire, ou s'ils avaient souhaité contester les conclusions auxquelles semble aboutir cette étude, ils auraient dû produire les éléments de preuve qu'ils sont les seuls à avoir en leur possession sur les conséquences budgétaires du régime de remplacement des FSC. Les États-Unis ne l'ayant pas fait, le Groupe spécial doit supposer que ces chiffres signifient ce qu'ils semblent bien indiquer.

91. Les CE ont déjà expliqué que les États-Unis ont toujours un système fiscal mondial et que l'argument des États-Unis selon lequel des recettes ne sont pas abandonnées parce que la "limite de la compétence" du système fiscal américain a été modifiée n'est pas fondé.[66] Il semble donc que l'argument des États-Unis voulant que les CE n'aient pas démontré l'existence d'une perte de recettes partage le même sort que leur argument d'après lequel il n'y a pas eu abandon de recettes.

92. Au cas où les États-Unis feraient valoir que l'étude du Bureau du budget du Congrès est insuffisante parce qu'elle compare la situation avec celle qui existait en vertu du régime FSC, les CE joignent également au titre de leur pièce n° 11 un extrait des estimations budgétaires du Trésor des États-Unis pour l'exercice financier 2001 intitulé Estimations totales des pertes de recettes au titre de l'impôt sur le revenu, lequel donne les chiffres concernant les pertes de recettes FSC pour les exercices financiers 1999 à 2005. Étant donné que les chiffres relatifs aux pertes de recettes figurant dans l'étude du Bureau du budget du Congrès mentionnée par les CE dans leur première communication écrite se fondent sur une comparaison avec la situation qui existait en vertu du régime FSC, le montant total des recettes abandonnées au titre du régime de remplacement des FSC est obtenu en ajoutant à ces chiffres les montants indiqués dans le tableau de la pièce n° 11 des CE.

93. En l'absence d'éléments de preuve contraires fournis par les États-Unis, il doit être présumé que les chiffres relatifs aux recettes figurant dans l'étude du Bureau du budget du Congrès tenaient compte de tout accroissement possible des recettes exigibles des sociétés payant aux États-Unis un impôt qu'elles n'auraient autrement versé. En tout état de cause, un tel effet ne peut que représenter une petite partie des recettes abandonnées.

94. L'une des raisons à cela est que les règles du Code des impôts des États-Unis relatives aux sociétés étrangères contrôlées ("CFC") ont précisément pour objet d'empêcher le chalandage fiscal. Une filiale de vente enregistrée dans un pays X, qui a acheté des produits à la société mère des États-Unis, puis a effectué des transactions de vente dans un pays Y en tirerait ce que le Codes des impôts définit à l'article 954 d) comme étant des "revenus provenant des ventes des sociétés installées à l'étranger". En général, en vertu des règles applicables aux CFC, la société mère des États-Unis serait tenue d'inclure ce montant dans son revenu imposable, qu'il lui soit effectivement imputé ou non.

95. En tout état de cause, à supposer que ce point n'ait pas été pris en compte dans l'étude, c'est aux États-Unis qu'il reviendrait de produire les éléments de preuve contraires, qu'ils sont les seuls à avoir en leur possession. Dans la mesure où ils ne l'ont pas fait, le Groupe spécial doit présumer que les chiffres signifient ce qu'ils semblent bien vouloir dire. Par ailleurs, aux fins de la présente procédure au titre de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord, il importe seulement que des recettes aient été abandonnées; le montant précis ne doit pas en être établi.

[65] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 106.
[66] Section 3.2 ci-dessus.

4.3 La subvention de remplacement est subordonnée aux résultats à l'exportation

96. Les CE ont déjà formulé des observations sur la manière incomplète dont les États-Unis ont répondu aux arguments qu'elles présentaient dans leur première communication écrite.[67] Les CE ont également déjà présenté des observations[68] sur un certain nombre de déclarations trompeuses ou fausses faites par les États-Unis au sujet du régime de remplacement des FSC. Bien d'autres affirmations de ce type sont faites par les États-Unis lorsqu'ils tentent de justifier que le régime de remplacement des FSC n'est pas subordonné aux résultats à l'exportation ou n'est pas accordé spécifiquement au titre des exportations, par exemple que ce régime n'est "pas lié aux exportations"[69] ou que l'exportation est "purement fortuit[e]".[70]

97. Les CE ne formulent pas d'autres observations sur ces déclarations mais, dans la présente section, répondront à l'analyse faite par les États-Unis de leur législation au regard de l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* ainsi qu'aux observations formulées par les États-Unis au sujet de l'analyse des CE.

4.3.1 La différence fondamentale entre les CE et les États-Unis

98. Les États-Unis ont raison de dire qu'il existe une différence de "cadre analytique"[71] entre les CE et les États-Unis. Toutefois, c'est le cadre analytique des États-Unis qui ne correspond pas à l'*Accord SMC*, et non pas celui des CE.

99. L'argument des États-Unis est qu'il existe divers autres moyens ("une large gamme de transactions étrangères") permettant à une société de bénéficier de revenus exclus et que cela n'est donc pas subordonné aux exportations. D'après les États-Unis, il s'agit notamment de[72]:

- la vente, l'échange ou la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;
- la location-vente ou la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, en vue de leur utilisation hors des États-Unis;
- la fourniture de services relatifs et annexes à la vente, l'échange ou la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;
- la fourniture de services relatifs et annexes à la location-vente ou à la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;
- la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets de construction réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis; ou
- la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées en vue de l'obtention de recettes brutes du commerce extérieur.

100. Les États-Unis concluent que cela permet à "toutes sortes de contribuables" de percevoir "des revenus extraterritoriaux".[73]

---

[67] Sections 2.1 et 2.2 ci-dessus.
[68] Section 3 ci-dessus.
[69] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 120.
[70] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 116.
[71] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 130.
[72] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 118.
[73] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 119.

101. Une première observation que les CE tiennent à formuler au sujet de cet argument est que, pour l'essentiel, cette impressionnante liste se rapporte aux services. Comme l'ont fait valoir les CE dans leur première communication écrite (argument, comme cela a été indiqué plus haut[74], dont les États-Unis n'ont fait aucun cas), une subvention qui est subordonnée aux exportations pour les produits ne peut cesser de l'être uniquement parce qu'elle est accordée dans d'autres circonstances, qui sont différentes, pour la fourniture de services à l'étranger.[75]

102. L'argument des CE est qu'il convient de comparer ce qui est comparable. Pour les propriétaires de marchandises produites aux États-Unis, l'exportation est une condition de l'obtention des avantages prévus au titre du régime pour ces marchandises.

103. Dans le monde réel (et telle est bien la perspective dans laquelle a été rédigé l'*Accord SMC* et dans laquelle la subordination doit être évaluée), les entreprises ne commencent pas par avoir un désir de se procurer des revenus bénéficiant de l'exclusion, pour ne considérer qu'ensuite les diverses options disponibles à cette fin, comparant alors l'intérêt que présentent la vente sur le marché intérieur et l'exportation des marchandises qu'elles ont produites ou qu'elles envisagent de produire. Si on considère les marchandises et le lieu où elles sont produites, les entreprises n'ont alors d'autre option que d'exporter pour pouvoir bénéficier du régime.

104. D'après le "cadre analytique" des États-Unis, par contre, les entreprises sont censées comparer l'option que représente le fait de se procurer des revenus bénéficiant de l'exclusion en exportant des produits fabriqués aux États-Unis avec celle que représente le fait de gagner de tels revenus en vendant à l'étranger des produits fabriqués à l'étranger. Étant donné que les entreprises ont pour objectif de réaliser un bénéfice en vendant les produits qu'elles fabriquent et non pas simplement de gagner "des revenus exclus", tel n'est pas vraiment le choix qui s'offre à elles. Cela apparaît également clairement dans le fait que le cadre analytique des États-Unis ne répond pas à la question de savoir ce qu'il va advenir des produits fabriqués aux États-Unis si l'on obtient des revenus exclus en vendant des produits d'origine étrangère à l'étranger. À supposer que les produits fabriqués aux États-Unis ne soient pas détruits, le producteur a encore le choix de les exporter ou de les vendre sur le marché intérieur. S'il choisit la première de ces solutions, il bénéficiera de revenus exclus (additionnels), s'il choisit la deuxième, il ne le pourra pas. Le cadre analytique des États-Unis ne correspond pas au choix réel qui doit être fait.

105. Pour montrer que c'est l'approche des CE qui est requise aux termes de l'*Accord SMC*, les CE ont énoncé dans leur première communication écrite un certain nombre de raisons contextuelles pour lesquelles la comparaison devrait être faite avec la vente des mêmes produits sur le marché intérieur (et non pas de produits différents à l'étranger).[76] Les États-Unis n'ont avancé aucune raison pour expliquer pourquoi leur cadre analytique devrait être utilisé. Ils se contentent de critiquer certains des arguments contextuels des CE (mais pas tous, loin de là). L'argument auquel les États-Unis choisissent de répondre est la référence faite par les CE aux points d), f), g), h) et l) de la Liste exemplative comme exemples de cas où le point de référence est la vente des produits sur le marché intérieur. Les États-Unis prétendent[77] que la comparaison faite dans ces points de la Liste exemplative a pour objet de déterminer la contribution financière.

106. Les États-Unis ont tort. Par exemple, au point f), une comparaison claire est établie entre l'assiette des impôts de nature intérieure et celle qui est liée aux exportations pour déterminer s'il y a subordination aux exportations. La contribution financière découle déjà de l'obligation qu'il y ait des "déductions spéciales".

---

[74] Section 2.1.
[75] Première communication écrite des CE, paragraphe 102.
[76] Première communication écrite des CE, paragraphes 85 à 98.
[77] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 131.

107. L'argument des États-Unis est en tout état de cause étrange étant donné que "contribution financière" est définie à l'article 1.1 de l'*Accord SMC* et que la Liste exemplative de l'Annexe I ne sert qu'à illustrer la subordination aux exportations. Comme l'a fait remarquer l'Organe d'appel dans l'affaire *États-Unis – FSC*, la Liste exemplative est pertinente pour déterminer ce que sont des subventions à l'exportation prohibées, et non pour déterminer ce qu'est une subvention (et donc ce qu'est une contribution financière). Par contre, le fait que les comparaisons se rapportent aussi dans bien des cas à la question de la contribution financière montre simplement que le point de référence servant à établir la subordination devrait être le même que celui qui sert à établir la contribution financière.

108. Tout comme dans les exemples de la Liste exemplative, le point de référence pertinent pour évaluer l'existence d'une contribution financière en l'espèce est le même que celui qui sert à établir la subordination aux exportations – c'est "une autre situation", comme l'a dit l'Organe d'appel.

109. Dans le cas de l'exportation de produits américains, l'"autre situation" qui sert à évaluer s'il y a contribution financière est une situation dans laquelle les produits ne sont pas exportés, c'est-à-dire qu'ils sont vendus sur le marché intérieur. La même comparaison doit être faite pour évaluer la subordination aux exportations.

110. L'erreur des États-Unis se traduit également par le fait qu'ils considèrent à maintes reprises que les exportations sont une sous-catégorie des "transactions à l'étranger"[78] et que les revenus tirés des exportations sont une sous-catégorie des "revenus réalisés à l'étranger".[79] Il n'en est pas ainsi. En réalité, les exportations sont une sous-catégorie du total des ventes d'une société et les revenus tirés des exportations sont une sous-catégorie des revenus tirés du total des ventes.

4.3.2 Question de savoir s'il existe des conditions "de remplacement" qui permettent de bénéficier du régime de remplacement des FSC

111. Les États-Unis ont mal compris l'argument des CE lorsqu'ils allèguent que la position de ces dernières est que le mot "autres" dans la phrase "subordonnées, ... *soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions*, aux résultats à l'exportation", à l'article 3.1 a)[80], signifie "de remplacement" et non pas "additionnelles".

112. Les CE ne prennent pas position sur le sens du mot "autres" dans l'expression ci-dessus. Elles se contentent d'affirmer qu'il n'est pas nécessaire pour leur argumentation que le mot "autres" signifie "de remplacement". L'argument des CE est simplement qu'une subvention subordonnée aux

---

[78] Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 114, où il est dit que:

> Ainsi, à la différence du régime FSC, la Loi prévoit l'exclusion du champ de l'impôt pour les revenus provenant de toutes les transactions à l'étranger qui remplissent les conditions requises, et pas seulement des exportations.

Un autre exemple intéressant se trouve au paragraphe 126, qui dit:

> Les transactions portant sur des biens utilisés ou consommés aux États-Unis ne sont pas visées par la Loi parce qu'elles ne sont pas effectuées à l'étranger.
>
> Les exportations sont visées par la Loi sur le remplacement du régime FSC, qu'il s'agisse ou non de transactions effectuées à l'étranger.

[79] Par exemple, première communication écrite des États-Unis, paragraphe 25, où il est dit:

> En excluant les revenus extraterritoriaux de la définition du "revenu brut", la Loi modifie fondamentalement le mode d'imposition des revenus étrangers aux États-Unis.

[80] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 134 et 135.

exportations dans certaines circonstances ne cesse pas de l'être si elle peut aussi être obtenue dans d'autres situations qui ne nécessitent pas d'exporter.[81] Les CE ont donné deux illustrations de ce principe[82] que les États-Unis se sont ingéniés à ne pas prendre en compte, comme cela a déjà été mentionné précédemment.[83]

113. Un propriétaire de produits américains n'a pas d'autre moyen pour obtenir une subvention à la vente de ses produits au titre de la Loi sur le remplacement du régime FSC. L'exportation est une condition *nécessaire* pour bénéficier du régime de remplacement des FSC en de telles circonstances et il y a donc bien là subordination aux exportations. Cela découle directement du sens ordinaire de "subordonnées" et ne dépend pas des mots "parmi plusieurs autres conditions", qui n'ont réellement de pertinence que pour l'observation des CE d'après laquelle les États-Unis semblaient considérer qu'il y avait subordination aux exportations dans les cas où l'exportation était réellement une condition de remplacement dans les règlements relatifs aux droits compensateurs du Département du commerce des États-Unis.[84]

4.3.3 Les observations formulées par les États-Unis au sujet des arguments des CE relatifs à la subordination de facto aux exportations

114. Dans la section V.C.4 (paragraphes 137 à 150) de leur première communication écrite, les États-Unis répondent aux arguments subsidiaires des CE (section 3.3.5, paragraphes 131 à 145 de la première communication écrite des CE) d'après lesquels, même si les autres arguments des CE n'aboutissent pas, le régime de remplacement des FSC doit être considéré comme étant *de facto* subordonné aux exportations parce que l'on ne peut s'attendre à ce que le recours au régime de remplacement élargi soit courant dans la pratique.

115. Les CE ont donné toute une série de raisons expliquant pourquoi il en serait ainsi. Les États-Unis n'ont répondu qu'en partie à leur argumentation, comme les CE vont maintenant l'expliquer.

116. Les États-Unis ont formulé trois observations, auxquelles les CE vont maintenant répondre, au sujet de cet argument relatif à la subordination *de facto* aux exportations: à savoir, qu'il n'est pas toujours nécessaire de faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales"; que les sociétés étrangères peuvent faire un tel "choix" sans accroître leurs obligations fiscales; et que ce choix a été prévu pour favoriser l'équité en matière de fiscalité.

4.3.3.1 L'argument des États-Unis voulant que le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" ne soit pas toujours nécessaire

117. Les CE sont d'accord avec les États-Unis[85] pour dire qu'il n'est pas nécessaire de faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales", à savoir qu'une société étrangère choisisse d'être traitée comme une société américaine aux fins de l'imposition aux États-Unis, si la fabrication à l'étranger est réalisée par une succursale d'une société américaine. Dans de tels cas, la société américaine est déjà assujettie à l'impôt aux États-Unis en tant que société nationale. Elle est donc déjà "assimilée aux sociétés nationales". Les CE n'ont jamais avancé la moindre hypothèse contraire.

---

[81] Première communication écrite des CE, paragraphe 123.
[82] Première communication écrite des CE, paragraphes 124 à 126.
[83] Section 2.1 ci-dessus.
[84] Les CE notent avec satisfaction qu'à la note de bas de page 117 de leur communication les États-Unis ne considèrent pas que les règlements relatifs aux droits compensateurs de leur Département du commerce ne peuvent pas modifier l'interprétation de l'*Accord SMC*, mais elles se demandent encore s'ils les considèrent compatibles avec l'*Accord SMC*.
[85] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 138 à 141.

118. Il est toutefois crucial de noter que les situations dans lesquelles la fabrication à l'étranger est réalisée par une succursale d'une société américaine ne manquent pas d'être relativement bien moins courantes que celles dans lesquelles la société américaine décide d'établir une filiale dans le pays étranger pour exercer de telles activités. Sans nul doute, le choix de la forme juridique des opérations de fabrication à l'étranger dépend dans chaque cas de circonstances particulières, mais il existe généralement des raisons à la fois fiscales et commerciales qui expliquent la préférence générale pour la forme juridique d'une filiale.

119. Premièrement, et c'est là peut-être le point le plus important, du point de vue d'une société américaine, il est essentiel de tenir compte du fait que les bénéfices ordinaires d'une succursale à l'étranger sont assujettis à l'impôt courant par l'entremise de la société sise aux États-Unis. Une filiale à l'étranger n'est assujettie à l'impôt sur ces bénéfices que dans son pays de résidence, l'imposition aux États-Unis étant différée jusqu'à ce que les bénéfices soient rapatriés (sous forme de dividendes) aux actionnaires des États-Unis. Le régime de remplacement des FSC n'a pas apporté de modification fondamentale à cet égard étant donné que l'exclusion n'est que partielle et qu'elle concerne uniquement "les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises". L'avantage potentiel que représente le report de l'imposition jusqu'au moment où une filiale à l'étranger verse les dividendes reste, cependant, à la disposition des sociétés américaines qui décident de donner à de telles opérations de fabrication à l'étranger la structure juridique d'une filiale.

120. Deuxièmement, un facteur critique qui influe souvent sur la décision d'opter pour une succursale ou pour une filiale est qu'une succursale n'est pas une entité juridique distincte et ne jouit donc pas d'une protection séparée en matière de responsabilité limitée, c'est-à-dire distincte de celle de la société dont elle fait partie intégrante. Par ailleurs, une filiale locale peut représenter un avantage commercial par rapport à une succursale car elle est plus étroitement identifiée au marché local.

121. Troisièmement, la forme juridique d'une personne morale distincte constituée dans le pays étranger peut souvent être une condition préalable absolue pour pouvoir être autorisé à effectuer la totalité des transactions nécessaires aux opérations de fabrication. Il n'est pas rare, par exemple, que les dispositions légales du pays d'accueil empêchent une entité étrangère d'acquérir des biens immobiliers, tels que le terrain sur lequel doit être construite une usine de fabrication.

122. Quatrièmement, il n'est pas rare non plus que les dispositions légales ou la pratique habituelle du pays d'accueil (où est située une succursale) exigent la divulgation des états financiers annuels de toute l'entreprise. Cela peut alors entraîner une charge administrative additionnelle et aboutir à des litiges fastidieux au sujet de l'imputation correcte des bénéfices de la succursale.

123. Cinquièmement, dans le cas où les opérations sont effectuées par une succursale, il y a de nombreux domaines potentiels dans lesquels des litiges peuvent subvenir au sujet de l'imputation correcte des bénéfices à la succursale. Un exemple typique en est l'affectation et la déductibilité des dépenses encourues au siège mais néanmoins en partie pour le compte de la succursale (par exemple frais de commercialisation, de publicité, dépenses de direction et frais généraux d'administration). De surcroît, les deux entités fiscales en question peuvent accorder un traitement différent à diverses classes de revenus, par exemple en matière de conversion des monnaies aux fins de l'imposition. Il peut être difficile de régler de tels différends entre entités fiscales en application des discussions des accords mutuels (ou, plus justement, malgré ces dernières). Une entité qui, en tant que succursale, n'est pas dotée de la personnalité morale n'est habituellement pas, aux termes des conventions relatives à la double imposition, considérée comme résidente de l'État dont elle est un établissement stable et ne bénéficie donc généralement pas des avantages conférés par ces conventions, à moins que des règles spécifiques n'aient été adoptées à cet effet.[86]

[86] Une telle règle relative à la non-discrimination se retrouve au paragraphe 3 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE.

124. Sixièmement, il peut y avoir des incitations fiscales locales qui ne s'appliquent qu'aux sociétés localement constituées en tant que personnes morales (à savoir uniquement aux filiales et non pas aux succursales), et qui peuvent aussi influer sur le choix de la forme juridique des opérations de fabrication à l'étranger.

125. Les CE considèrent donc que la possibilité pour les succursales étrangères des sociétés américaines de bénéficier de la subvention de remplacement élargie n'a guère de signification dans la pratique.

4.3.3.2 L'argument des États-Unis d'après lequel les sociétés étrangères peuvent faire le "choix de l'assimilation aux entreprises nationales" sans accroître leurs obligations fiscales

126. Les CE peuvent également convenir qu'il peut y avoir des circonstances dans lesquelles une société étrangère peut faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" sans accroître ses obligations fiscales. Les États-Unis ont tort de dire que les CE ont pris le contraire pour hypothèse.[87]

127. L'argument des CE est simplement le suivant:

a) les États-Unis n'imposent normalement pas les sociétés étrangères plus lourdement que les sociétés nationales;

b) on ne peut s'attendre à ce que les pays étrangers imposent moins lourdement leurs sociétés simplement parce qu'elles font le "choix de l'assimilation aux sociétés américaines";

de ce fait, faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" n'entraînera que rarement une réduction de la charge fiscale et ne sera que rarement avantageux.

128. Les États-Unis ont raison de dire que les sociétés étrangères qui font le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" aux États-Unis peuvent prétendre, tout comme les sociétés américaines, à des crédits d'impôt pour les impôts acquittés à l'étranger. Par conséquent, dans les cas où le taux de l'impôt étranger est *supérieur ou juste égal à* celui des États-Unis, ces sociétés pourront bénéficier aux États-Unis d'un crédit intégral de l'impôt étranger. (La raison pour laquelle les CE utilisent le mot "pourront" est qu'en réalité les choses risquent d'être compliquées par les méthodes différentes de calcul de l'impôt – par exemple les règles concernant les déductions, le montant des amortissements déductibles de l'impôt, la question de savoir si des classes de revenus différentes sont en fait assujetties à l'impôt et de nombreuses autres règles.)

129. Même dans les cas où il est possible pour une société de conclure qu'il est peu probable que faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" aux États-Unis entraîne une *augmentation* de la charge fiscale globale, cela signifie simplement qu'il n'y aura pas de *sanction* immédiate pour cette société. Cela ne persuadera manifestement pas une société de faire un tel choix. Il est probable qu'un *avantage fiscal* ne découlera du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" que dans des circonstances spéciales, notamment parce que l'existence du régime de remplacement des FSC entraînera en premier lieu la perte de la possibilité de *différer* l'imposition aux États-Unis des revenus réalisés à l'étranger.

130. L'argument principal des CE n'est cependant pas pris en compte par les États-Unis, à savoir que l'on ne peut pas s'attendre à ce que l'avantage mineur que pourra parfois tirer une société du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" aux États-Unis soit plus important que les inconvénients ci-après:

[87] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 137.

- les obligations déclaratives et la charge administrative supplémentaires que représente le fait d'être pleinement assujetti à une compétence fiscale additionnelle;

- l'obligation d'abandonner *tous* les avantages accordés par les États-Unis en vertu de *toutes* les conventions[88];

- dès lors qu'elle fait le choix de l'assimilation aux sociétés nationales, la société étrangère voit ses gains (les bénéfices non distribués d'une filiale à l'étranger d'une société américaine) immédiatement assujettis à l'impôt aux États-Unis[89];

- le fait que la révocation du "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" donnera lieu à une obligation fiscale additionnelle et imprévisible découlant des cessions présumées d'actifs en vertu des articles 367 et 354 du Code des impôts[90];

- les conflits que peuvent susciter pour les sociétés étrangères dans leur propre pays le fait de respecter les prescriptions fiscales des États-Unis, et l'application des conventions relatives à la double imposition[91];

- le fait que les États étrangers peuvent s'opposer à ce que leurs sociétés soient assujetties à la compétence des États-Unis de cette manière et les empêchent de faire le "choix de l'assimilation aux sociétés américaines"[92];

- la nécessité de garantir que la limitation à 50 pour cent de la teneur en éléments d'origine étrangère est respectée.[93]

131. Pour toutes ces raisons, les CE maintiennent que, compte tenu de l'obligation d'"assimilation aux sociétés américaines", le recours à la subvention de remplacement élargie ne manquera pas d'être rare et que le régime de remplacement des FSC est, pour le moins *de facto*, subordonné aux résultats à l'exportation.

4.3.3.3 L'argument des États-Unis d'après lequel le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" a été prévu pour assurer l'équité fiscale

132. Aux paragraphes 147 à 150 de leur première communication écrite, les États-Unis font valoir que l'objet de la Loi sur le remplacement du régime FSC est d'"uniformiser le traitement des contribuables américains exerçant des activités à l'étranger, que ce soit dans le cadre de succursales ou de sociétés". Ils font également valoir que les restrictions imposées en ce qui concerne l'utilisation de ce régime par les sociétés étrangères découlent du fait ci-après:

> En rédigeant la Loi, le Congrès a voulu empêcher les contribuables d'invoquer abusivement l'exclusion du champ de l'impôt pour les revenus faisant l'objet d'un report d'impôt.[94]

Et aussi du fait ci-après:

[88] Première communication écrite des CE, paragraphe 135.
[89] Première communication écrite des CE, paragraphe 138.
[90] Première communication écrite des CE, paragraphes 136 à 138.
[91] Première communication écrite des CE, paragraphes 139 à 141.
[92] Première communication écrite des CE, paragraphes 142 et 143.
[93] Première communication écrite des CE, paragraphes 144.
[94] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 148.

> [Ces articles] ne visent pas, comme le prétendent les CE, à empêcher l'application de la Loi aux entreprises industrielles étrangères ou aux biens fabriqués hors des États-Unis.[95]

133. Les CE ne souhaitent pas spéculer sur l'intention qui était celle du Congrès mais aimeraient simplement souligner quelques faits objectifs:

- les situations juridiques et factuelles des succursales et des filiales étrangères sont complexes et diverses. Les CE ont signalé plusieurs facteurs qui influent sur le choix de l'une ou de l'autre de ces modalités. Uniformiser le traitement fiscal dans l'un et l'autre cas n'influera que partiellement sur l'équilibre global. En tout état de cause, la Loi sur le remplacement du régime FSC ne prévoit pas cela. Pour ne donner qu'un exemple, seules les sociétés étrangères qui choisissent d'être assimilées aux sociétés américaines sont tenues d'abandonner tous les avantages accordés par les États-Unis en vertu de toutes les conventions;

- que ce soit délibéré ou non, les obstacles auxquels se heurtent les fabricants étrangers bénéficiant de la subvention de remplacement élargie sont, comme on l'a expliqué plus haut, considérables;

- le régime FSC a une signification plus importante pour les exportateurs américains puisque le régime FSC incompatible avec les règles de l'OMC est remplacé par un régime arithmétiquement identique.

134. Les CE estiment qu'en toute objectivité le principal objet du régime de remplacement des FSC ne peut qu'être le maintien des avantages du régime FSC pour les exportateurs américains.

4.3.3.4 Éléments de preuve

135. Dans le titre de la section V.C.5 de leur première communication écrite, les États-Unis[96] font valoir que les CE n'ont pas fourni d'*éléments de preuve* démontrant que les subventions de remplacement sont subordonnées aux exportations. Sans comprendre entièrement quel est l'argument des États-Unis, les CE aimeraient avancer deux points.

136. Premièrement, les CE estiment qu'elles ont établi au moyen de l'argumentation présentée dans leur première communication, et développée ci-dessus, que les subventions de remplacement sont subordonnées aux exportations.

137. Ces arguments se fondent sur le texte et la structure de la Loi sur le remplacement du régime FSC et sur d'autres lois. Les États-Unis ont la responsabilité de réfuter ces arguments et, si nécessaire, de produire des éléments de preuve. Les CE ont énoncé leurs vues sur le niveau de preuve et la charge de la preuve à la section 4.1 ci-dessus. On ne peut leur demander de fournir des éléments de preuve qu'il incombe aux États-Unis de produire.

138. Deuxièmement, si les États-Unis sous-entendent que la preuve *factuelle* doit être faite que des sociétés spécifiques ont effectivement été tenues d'exporter, les CE rejettent cette affirmation parce qu'elles attaquent la Loi sur le remplacement du régime FSC *en tant que telle*.

---

[95] Paragraphe 150.
[96] Précédant le paragraphe 151.

4.4 Les subventions de remplacement sont spécifiquement liées aux exportations au sens du point e) de la Liste exemplative

139. Dans la section 3.4 (paragraphes 147 à 158) de leur première communication écrite, les CE font valoir que leur conclusion voulant que les subventions de remplacement soient des subventions à l'exportation prohibées est confirmée par le point e) de la Liste exemplative, qui définit une subvention à l'exportation de la manière suivante:

> Exonération, remise ou report, en totalité ou en partie, des impôts directs ou des cotisations de sécurité sociale acquittées ou dues par des entreprises industrielles ou commerciales (notes de bas de page omises).

140. Les États-Unis répondent à cet argument de manière indirecte dans leur introduction concernant leur moyen de défense relatif à la double imposition. Ils sont d'avis[97] que la Liste exemplative n'élargit pas la prohibition énoncée à l'article 3.1 a) et concluent de la manière suivante que

> Pour qu'il [le point e)] s'applique, les avantages fiscaux considérés doivent être subordonnés aux exportations au sens de l'article 3.1 a).[98]

141. La position des États-Unis est donc que la Liste exemplative ne peut que *réduire* le champ d'application de la prohibition énoncée à l'article 3.1 a) en application de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*[99], et non pas l'élargir.

142. Les CE rejettent cette affirmation des États-Unis. Les mots "y compris" figurant à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* ne doivent pas être entendus comme signifiant que la Liste exemplative ne peut pas élargir le sens ordinaire de la première partie de l'article 3.1 a). Ils peuvent également signifier que les subventions à l'exportation définies dans l'Annexe I sont *présumées* visées par la prohibition des subventions à l'exportation.

143. Les États-Unis citent le dictionnaire de manière partielle lorsqu'ils disent

> Le verbe "comprendre" signifie "contenir dans un ensemble" ou "faire entrer dans une classe ou catégorie".[100]

144. Le verbe "comprendre" peut également signifier, d'après le même dictionnaire:

> contenir par implication, concerner[101]
>
> et, de manière encore plus pertinente, la clause "y compris" est définie comme signifiant
>
> pris en compte, inclus.[102]

Par conséquent, les termes "y compris" peuvent également signifier "prenant en compte", "contenant par implication" et donc "englobant". De fait, le même dictionnaire donne également "comprendre" comme l'un des sens de "englober".

---

[97] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 158 à 161.
[98] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 161 *in fine*.
[99] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 156.
[100] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 160.
[101] New Oxford Shorter English Dictionary (1997 – version sur CD-ROM).
[102] *Id*.

145. Ce dernier sens des mots "y compris" (à savoir "englobant" ou "prenant en compte") est confirmé et, au demeurant, requis, par le *contexte*. La note de bas de page 5 exclut expressément du champ d'application de la prohibition les mesures mentionnées à l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation. Si la Liste exemplative pouvait seulement *restreindre* et non pas *élargir* la prohibition, il n'aurait pas été nécessaire d'inclure les mots "y compris celles qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I" à l'article 3.1 a) qui deviendraient alors redondants, un résultat dont l'Organe d'appel a maintes fois clairement dit qu'il n'était pas acceptable.[103]

146. Le sens des mots "y compris" est également requis par *l'objet et le but* de l'*Accord SMC*.

147. L'un des objectifs des négociations du Cycle d'Uruguay, auquel les États-Unis étaient particulièrement attachés, était d'introduire des disciplines plus efficaces pour certaines subventions considérées particulièrement pernicieuses – les subventions à l'exportation et les subventions au remplacement des importations. Cela peut être démontré par le fait que ces subventions sont, à la différence d'autres subventions, *prohibées* et qu'elles peuvent donner lieu à une action sans qu'il soit nécessaire d'en prouver les effets défavorables.[104] Cela est également évident lorsqu'on voit les délais plus courts[105], les procédures plus rapides[106] et les sanctions[107] énoncés à l'article 4 de l'*Accord SMC*.

148. L'intention des parties, quand elles ont ajouté l'Annexe I, n'était pas de faire en sorte que tout ce qui n'était pas préalablement prohibé soit désormais exonéré (ce qui ne représenterait *aucun progrès*). Il s'agissait de s'assurer que ce qui était préalablement prohibé le reste (ce qui signifie *pas de retour en arrière*). Les parties ont ajouté la note de bas de page 5 pour être sûres que seules les mesures *mentionnées* (c'est-à-dire *désignées*) dans la Liste exemplative comme n'étant pas des subventions à l'exportation, seraient exonérées. Si la Liste exemplative exonérait des mesures qui ne sont tout simplement pas désignées comme étant des subventions à l'exportation, les termes généraux de l'article 3.1 a) ne s'acquitteraient pas de leur fonction fondamentale, qui est d'introduire des disciplines plus rigoureuses.

149. Par conséquent, les CE maintiennent que

- soit le point e) est pertinent en tant que source distincte de prohibition des subventions à l'exportation;

- soit il faut lire l'expression "subventions subordonnées … aux résultats à l'exportation" à l'article 3.1 a) comme incluant, pour le moins en ce qui concerne les mesures d'imposition directe, les subsides accordés spécifiquement au titre des exportations.

150. Dans l'un et l'autre cas, les arguments présentés par les CE à cet égard dans leur première communication écrite restent valides et le point e) de la Liste exemplative confirme que le régime de remplacement des FSC donne lieu à des subventions à l'exportation prohibées.

---

[103] Voir par exemple le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Prohibition à l'importation de certaines crevettes et de certains produits à base de crevettes*, WT/DS58/AB/R, adopté le 6 novembre 1998, paragraphe 131, et les autres sources citées dans cette affaire.

[104] Voir l'article 5 de l'*Accord SMC*.

[105] Les délais sont généralement la moitié de ceux qui sont applicables dans d'autres différends.

[106] Par exemple, un groupe spécial peut être établi à la première demande – article 4.4 de l'*Accord SMC*.

[107] L'article 4.7 de l'*Accord SMC* exige que le Membre qui accorde la subvention "la retire sans retard".

4.5 Le régime de remplacement des FSC accorde des subventions qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, contrairement à l'article 3.1 b) de l'Accord SMC

4.5.1 Note de bas de page 5 de l'Accord SMC

151. Les États-Unis se réfèrent d'abord à la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*[108], laquelle dit ce qui suit:

> Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent Accord.

Cette référence n'est pas entièrement claire. Les États-Unis ne précisent pas quel point de l'Annexe I de l'*Accord SMC* énoncerait que les subventions de remplacement ne sont pas "prohibées".

152. Dès lors qu'il semble être fait allusion au point e) de l'Annexe I, et en particulier à la référence concernant la "double imposition" de la note de bas de page 59, l'hypothèse retenue par les CE, l'argument est examiné à la section 4.6 ci-après.

4.5.2 Le sens de "subordonnées" et de la prescription relative à la "teneur en éléments d'origine nationale"

153. Ensuite, les États-Unis soulignent également que le mot "subordonnées" a le même sens à l'alinéa a) et à l'alinéa b) de l'article 3.1 de l'*Accord SMC*, et en particulier qu'il signifie "conditionnelles" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre".[109]

154. Les États-Unis en déduisent que la subvention de remplacement de base n'est pas "subordonnée" au sens de l'article 3.1 b) parce que, de leur avis, il n'est pas prescrit de manière affirmative d'utiliser des articles fabriqués aux États-Unis ou interdit d'utiliser plus qu'une quantité fixée d'articles importés.

155. Il sera déjà évident pour le Groupe spécial que les CE conviennent que "subordonnées" signifie la même chose à l'alinéa a) et à l'alinéa b) de l'article 3.1 et notamment "dépendant, pour exister".[110] En annexe à leur première communication écrite, les CE ont précisément indiqué des cas dans lesquels la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" prévue par la Loi sur le remplacement du régime FSC rendra nécessaire l'utilisation d'articles américains. Dans leur première communication, elles l'ont fait pour certains secteurs de production. Dans la présente communication, elles explicitent davantage ces données en fournissant des renseignements concernant des sociétés.

156. Les CE notent que, dans une tentative de réfuter l'allégation des CE, les États-Unis présentent une allégation très générique d'après laquelle, en vertu de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, "un bien peut satisfaire à cette prescription même s'il contient 100 pour cent d'éléments d'origine étrangère".[111]

157. Il est assez ironique de voir que, plus loin dans leur communication, les États-Unis soutiennent que, pour établir le bien-fondé de leur argument au titre de l'article 3.1 b), les CE ont la charge de prouver comment la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère fonctionne au niveau individuel de chaque société, alors qu'ils élaborent pour eux-mêmes ce niveau de preuve

---

[108] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 196.
[109] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 198.
[110] Première communication écrite des CE, paragraphes 166, 83.
[111] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.

modeste. En tout état de cause, l'allégation des CE ne se rapporte pas à un "bien" hypothétique et non précisé. Les CE n'ont pas fait valoir que pour tout bien pouvant éventuellement être produit par les bénéficiaires du régime de remplacement des FSC, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère imposera l'utilisation de produits américains de préférence à des produits importés. L'article 3.1 b) prohibe cependant la subordination à la teneur en éléments d'origine nationale pour tous les produits qui peuvent être fabriqués par un bénéficiaire d'un programme de subventions. En conséquence, un Membre de l'OMC qui adopte une mesure d'application générale ne peut justifier l'incompatibilité de cette mesure avec les règles de l'OMC pour certains produits en invoquant l'éventuelle conformité de la même mesure avec les règles de l'OMC pour d'autres produits.

158. Les États-Unis tentent en outre de dissimuler la portée réelle de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère en faisant entendre que leurs règles d'origine transforment de toute façon les intrants non américains en éléments d'origine américaine, diluant ainsi l'impact réel de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.

159. Divers Membres de l'OMC ont des règles d'origine qui transforment les intrants étrangers en produit national après une certaine "transformation" ou "ouvraison", mais cela n'a jamais eu d'incidence sur l'application des règles de l'OMC et notamment celles qui prohibent les prescriptions relatives à la teneur en éléments d'origine nationale. Les règles d'origine en vigueur aux États-Unis peuvent donner à certaines sociétés une marge de manœuvre accrue pour organiser leurs affaires de manière à respecter la prescription, mais elles ne suppriment en rien la prescription.

160. La Loi sur le remplacement du régime FSC ne fait nulle part la distinction entre éléments entièrement composés d'intrants américains et éléments composés d'un mélange d'intrants d'origine américaine et d'intrants d'origine étrangère. Chose plus importante, cette distinction n'a pas la moindre pertinence au regard des règles de l'OMC applicables, et à juste titre. Si l'article 3.1 b), lorsqu'il prohibe les subventions subordonnées à "l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" établissait une distinction entre éléments "purs" et éléments "mélangés", un Membre de l'OMC pourrait simplement diluer la subordination à la teneur en éléments d'origine nationale autant que nécessaire et se soustraire ainsi à la prohibition énoncée à l'article 3.1 b).[112] Par contre, l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré, ne serait-ce qu'un léger parti pris en faveur des produits nationaux. L'*Accord SMC* ne renferme aucune règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées.

161. Les considérations ci-dessus sont confirmées par la pratique relative à l'article III:4 du GATT de 1994. Si l'origine des intrants des produits nationaux favorisés par les prescriptions relatives à la "teneur en éléments d'origine nationale" était pertinente, il est probable que l'article III:4 du GATT n'aurait pu être invoqué avec succès dans quasiment aucune affaire. Tous les pays ont des règles d'origine qui transforment les intrants étrangers en produit national après une certaine "transformation" ou "ouvraison" mais les règles de l'OMC visées en l'espèce n'imposent pas de mener le type d'enquête requise pour évaluer les intrants qui composent un produit national.

162. Si, en outre, il est vrai que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère a des répercussions aussi limitées, les États-Unis n'ont pas expliqué pourquoi ils y sont si attachés depuis

[112] Supposons, par exemple, que pour satisfaire à une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère un produit national soit utilisé, lequel est lui-même composé d'intrants étrangers dans une proportion de 85 pour cent. D'après les règles d'origine en vigueur dans le pays, ces intrants étrangers sont transformés en produit national en leur ajoutant 10 pour cent d'intrants d'origine nationale et 5 pour cent de valeur ajoutée nationale. Si ce nouveau produit n'était pas visé par l'article 3.1 b), il existerait une règle *de minimis* de 10 pour cent.

15 ans, et continuent de l'être, au point de reproduire en des termes identiques le libellé pertinent de la Loi sur les FSC dans la Loi sur le remplacement du régime FSC.[113]

4.5.3 Preuve de la "subordination" au sens de l'article 3.1 b)

163. Les États-Unis soutiennent que les CE n'ont pas apporté le moindre élément de preuve à l'appui de leurs allégations allant à l'encontre de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.[114]

164. L'argumentation avancée par les États-Unis en réponse aux allégations des CE au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* et de l'article III:4 du GATT de 1994 se rapporte principalement à la charge de la preuve et au critère de preuve, et n'est qu'une adaptation des arguments présentés au titre de l'article 3.1 a). Les mêmes considérations déjà développées par les CE sur ces questions dans la section 4.1 ci-dessus sont la raison première qui explique que les arguments des États-Unis ne réfutent pas la démonstration des CE.

165. La seule façon d'étayer cette proposition est de mettre en avant, comme le font les États-Unis aux paragraphes 204 et 207 de leur première communication écrite, un niveau de preuve en l'espèce qui n'est nulle part énoncé ou appliqué pour les allégations en tant que telles concernant des mesures législatives relevant de l'article 3.1 b). En essence, les États-Unis font valoir que les CE auraient à prouver comment la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère fonctionnerait effectivement au niveau de chacun des bénéficiaires du régime de remplacement des FSC. Comme cela est démontré ci-après, cette affirmation repose sur une présentation déformée du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* et doit être rejetée.

4.5.3.1 L'affaire *Canada – Automobiles*

166. Les États-Unis invoquent, pour étayer leur affirmation, les interprétations données par l'Organe d'appel de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* dans l'affaire *Canada – Automobiles*.[115]

167. Les CE connaissent ces interprétations mais ne considèrent pas qu'elles ont une incidence en l'espèce et appellent l'attention du Groupe spécial sur les points ci-après.

168. Les mesures dont était saisi l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* étaient fondamentalement différentes, de par leur nature et leur teneur, de celles qui sont en question en l'espèce. Les mesures contestées dans cette affaire étaient une série de mesures spécifiques, dont chacune était subordonnée à une prescription différente relative à la teneur en éléments d'origine nationale et s'adressait à un bénéficiaire donné. La possibilité d'être admis à bénéficier de l'avantage conféré par la franchise des droits (sous réserve de la prescription relative à la teneur en éléments d'origine nationale énoncée pour chaque bénéficiaire) existait pour toutes les entreprises depuis quelque temps mais, à compter du 31 juillet 1989, cette possibilité a disparu et la liste des bénéficiaires a été gelée, devenant une petite classe fermée.[116]

169. L'allégation présentée au titre de l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* concernait une "prescription relative à la valeur ajoutée" ("valeur ajoutée au Canada ou valeur ajoutée canadienne", ou prescription "VCA"), qui était imposée aux fabricants de véhicules automobiles au nombre des conditions leur

[113] Voir la comparaison dans la première communication écrite des CE, section 3.5.
[114] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 207, 210, 216 et 217.
[115] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 204 et suivants.
[116] Rapport du groupe spécial *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada - Automobiles*"), WT/DS139/R-WT/DS142/R, adopté le 11 février 2000, paragraphe 2.10.

permettant d'obtenir un avantage (sous forme du droit d'importer des voitures en franchise, lequel représentait un abandon de recettes par les autorités fiscales canadiennes).[117]

170. L'avantage était conféré à une liste fermée de bénéficiaires sur la base de différentes mesures individuelles qui énonçaient des niveaux différents de VCA. Les mesures étaient de deux types:

i) Le "Pacte de l'automobile" de 1965, ultérieurement remplacé par le Décret sur les tarifs des véhicules automobiles (MVTO) de 1998

Le MVTO était une mesure administrative (Décret) s'adressant à une liste fermée de bénéficiaires (certaines sociétés, quatre en tout, qui fabriquaient des véhicules automobiles au Canada au cours d'une "année de base", antérieure, à savoir 1963/64).[118] Une VCA différente était définie pour chacun des bénéficiaires dans les "lettres d'engagement" que chacun d'entre eux avait présentées aux autorités canadiennes, ainsi que dans le décret.

ii) Décrets de remise spéciale (DRS)

Les DRS étaient également des mesures individuelles de nature administrative (décrets). Certains fabricants de véhicules automobiles, qui ne pouvaient être admis à bénéficier du Pacte de l'automobile de 1965 parce qu'ils ne produisaient pas durant l'"année de base", s'étaient ultérieurement vu octroyer le même avantage au titre de ces mesures. Ces bénéficiaires additionnels constituaient également une catégorie fermée[119] résultant du "gel" de 1989. Les DRS qui ont été examinés dans l'affaire *Canada – Automobiles* étaient donc des mesures individuelles, dont chacune énonçait sa propre prescription en matière de VCA.[120]

171. Ainsi, les mesures dont était saisi l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* étaient des mesures individuelles, dont chacune appliquait à telle ou telle entreprise spécifiée une prescription spécifique en matière de teneur en éléments d'origine nationale. L'obligation de fournir des éléments de preuve sur la manière dont fonctionnaient les prescriptions individuelles et différentes relatives à la teneur en éléments d'origine nationale a été énoncée par l'Organe d'appel dans ce contexte.

172. En demandant des renseignements à l'échelle de chaque société, l'Organe d'appel tentait d'évaluer comment chacune des prescriptions différentes relatives à la VCA, et donc chaque mesure contestée spécifique à chaque société, fonctionnerait.

173. Au contraire, la mesure en question en l'espèce est une mesure législative qui s'applique à une série non déterminée et non limitée de cas et de bénéficiaires et qui énonce une prescription unique en matière de teneur en éléments d'origine nationale. Elle ne correspond donc pas à l'hypothèse examinée par l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*.

174. En outre, les CE contestent la pertinence de la Loi sur le remplacement du régime FSC au regard de l'article 3.1 b) *en tant que telle* – elles ne présentent aucune allégation concernant son application dans un secteur particulier ou à un produit donné.

175. En conséquence, les CE sont uniquement tenues d'établir, en s'appuyant sur le texte de la Loi sur le remplacement du régime FSC, que ladite Loi, *dans l'abstrait*, ou *dans certains cas*, donnera lieu à l'utilisation de produits américains de préférence aux produits importés.

---

[117] *Id*., paragraphe 10.202.
[118] *Id*., paragraphes 2.4, 2.21-22.
[119] *Id*., paragraphe 2.31.
[120] *Id*., paragraphe 2.32.

176. Il se peut que, dans certains secteurs, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne nécessite pas l'utilisation de produits américains. Cette circonstance ne rend cependant pas la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère compatible avec l'article 3.1 b) dans tous les cas où une telle prescription oblige à utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés pour pouvoir obtenir l'avantage fiscal. En conséquence, les États-Unis ne peuvent maintenir une mesure générale, horizontale, qui comporte une telle limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère. L'article 3.1 b) doit être respecté dans tous les cas, et le fait que la Loi sur le remplacement du régime FSC puisse ne pas entraîner dans tous les cas l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés ne saurait être une compensation pour les cas où elle donnera lieu à une telle utilisation.

177. En tout état de cause, les CE ont fourni des renseignements dans l'annexe à leur première communication écrite pour *illustrer* leurs arguments juridiques. Les CE notent que les États-Unis, tout en faisant valoir que les CE devraient fournir des renseignements à l'échelle des entreprises, n'ont même pas essayé de contester les renseignements donnés par les CE au sujet de certains secteurs.

178. En outre, les CE bien qu'elles ne pensent pas être tenues de fournir des renseignements concernant des sociétés spécifiques, et pour le cas où le Groupe spécial considérerait nécessaire qu'elles répondent à l'affirmation des États-Unis, ont développé l'annexe jointe à leur première communication écrite en y ajoutant des explications supplémentaires relatives aux chiffres qui y figurent. Ces explications additionnelles revêtent la forme d'exemples concernant des sociétés qui exercent leurs activités dans les secteurs considérés dans l'annexe, pour lesquels la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère entraîne une obligation d'utiliser des produits américains de préférence à des produits étrangers. Pour une meilleure compréhension, ces renseignements sont ajoutés au texte de l'annexe elle-même, qui est à nouveau joint ci-après. Si le Groupe spécial souhaitait examiner ces données, les CE veilleront à ce que les documents confidentiels qui confirment l'exactitude des chiffres qui y sont présentés soient disponibles durant la réunion avec le Groupe spécial.

179. Pour les raisons énoncées plus haut, les États-Unis n'ont pas réfuté l'allégation des CE voulant que, du fait de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, l'octroi de la subvention de remplacement soit subordonné à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, contrairement à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*. Par conséquent, les CE demandent au Groupe spécial de confirmer leur allégation et de constater que la Loi sur le remplacement du régime FSC est contraire à l'article 3.1 b) et que les États-Unis, parce qu'ils n'ont pas retiré leur subvention, contreviennent aux recommandations et décisions de l'ORD.

4.6 Le moyen de défense relatif à la double imposition

4.6.1 Introduction – Le statut de la note de bas de page 59

180. Les États-Unis développent de manière assez détaillée leur argument d'après lequel la première et la dernière phrase de la note de bas de page 59 se réfèrent l'une et l'autre à des mesures qui ne sont pas des subventions à l'exportation au sens de la note de bas de page 5 de l'*Accord SMC*. Les CE notent que les États-Unis invoquent la dernière phrase de la note de bas de page 59 à titre de moyen de défense.

181. Les CE ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 puisse constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a). Toutefois, pour les raisons qui seront expliquées ci-après, le régime de remplacement des FSC n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

182. La première phrase de la note de bas de page 59, quant à elle, viserait plutôt à rappeler qu'il ne peut y avoir de subvention que si des recettes sont abandonnées qu'à affirmer quoi que ce soit au sujet

des subventions à l'exportation, et utilise en tout état de cause les mots "ne constituent pas nécessairement". Mais, étant donné que la première phrase de la note de bas de page 59 ne semble pas pertinente pour ce qui est des questions dont est saisi le Groupe spécial, les CE ne feront pas d'autre observation à ce sujet.

183. Les CE notent que les termes "double imposition" et "revenus de source étrangère" sont des termes techniques qui ont des sens spéciaux. Elles considèrent donc qu'une analyse des sens particuliers que ces *expressions* ont acquis dans le domaine de la fiscalité est un point de départ plus utile que les définitions données par le dictionnaire de chacun des mots qui les composent.

184. La réponse des CE concernant le moyen de défense relatif à la double imposition s'articule de la manière suivante:

- elles formulent des observations sur le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition";
- elles expliquent que les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère";
- elles expliquent pourquoi la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas nécessaire pour éviter la double imposition et peut donner lieu à la double imposition ou à la "surcompensation" de la double imposition;
- elles font valoir que, même si la Loi sur le remplacement du régime FSC était une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, elle n'en serait pas moins contraire à l'article 3.1 a) parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs.

185. Enfin, les CE formuleront des observations sur l'avis du Canada d'après lequel les revenus exemptés au titre de la subvention de remplacement élargie peuvent être des revenus de source étrangère.

4.6.2 Le sens de "mesures en vue d'éviter la double imposition"

186. La protection contre la double imposition est l'une des clés de voûte de la politique fiscale internationale. Éliminer la charge que représente pour le commerce et l'investissement internationaux la double imposition qui n'a pas été supprimée est l'une des missions principales des règles fiscales internationales. Dans ce contexte, les disciplines fiscales internationales ont été créées à des niveaux différents, mais les normes internationales le plus largement reconnues en matière de protection contre la double imposition sont celles qui ont été consignées dans le Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après dénommée "la Convention de l'OCDE").[121] Les États-Unis quant à eux utilisent une variante de la Convention de l'OCDE.[122] La Convention de l'OCDE est le fondement de la vaste majorité des conventions relatives à la double imposition conclues entre les pays, dans l'exercice de leur droit d'imposer, et les deux méthodes fondamentales élaborées au titre de la Convention pour régler la question de la double imposition, la méthode d'imputation et la méthode d'exemption, sont aussi communément utilisées dans quasiment tous les pays industrialisés comme moyens d'accorder un dégrèvement unilatéral au titre de la législation nationale.

[121] Les États-Unis incluent des extraits de la Convention de l'OCDE dans leur pièce n° 7. Les CE en fournissent le texte intégral dans leur pièce n° 12.

[122] Le Modèle de convention fiscale des États-Unis se trouve dans la pièce n° 13 des CE.

187. Les États-Unis se réfèrent à la Convention de l'OCDE pour éclairer le sens de l'expression "mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus". Les CE aimeraient tout d'abord souligner un principe fondamental entériné par les dispositions relatives à la double imposition de la Convention de l'OCDE.

188. Les premiers paragraphes de l'article 23A et de l'article 23B de la Convention de l'OCDE énoncent ce qui suit:

> Article 23A
>
> MÉTHODE D'EXEMPTION
>
> 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.
>
> et
>
> Article 23B
>
> MÉTHODE D'IMPUTATION
>
> 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde:
>
> a) sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une réduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État;
>
> b) sur l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État.

Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.

189. Une caractéristique commune à ces deux paragraphes est la présence des termes:

> qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant.

190. Les mesures prises en vue d'éviter la double imposition se rapportent aux mesures qui peuvent légitimement (donc "conformément aux dispositions de la Convention") être imposées dans un autre État.[123] Si un pays prévoit une réduction de la charge fiscale pour les revenus qui ne peuvent légitimement pas être imposés par un autre pays, il s'agit d'un *allègement accordé pour une imposition unique*, et non pas pour une double imposition. Un tel allègement n'est manifestement pas requis par une quelconque disposition relative à l'élimination de la double imposition étant donné que la double imposition, par définition, n'existe pas.

---

[123] Les CE notent qu'au paragraphe 182 de leur première communication écrite, les États-Unis omettent de mentionner ce principe crucial lorsqu'ils citent de manière sélective la Convention de l'OCDE, affirmant:

> … dans les commentaires, il est en outre dit que, "suivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables dans [un autre État]."

191. Cet argument démontre un vice fondamental du moyen de défense présenté par les États-Unis, à savoir que le régime de remplacement des FSC exclut du champ de l'impôt des revenus qui *ne peuvent pas* être imposés par un quelconque autre pays. Il s'agit là, au demeurant, d'un principe adopté sur le plan international, à savoir qu'aucun pays n'est en droit d'imposer les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise qui est résidente dans un autre pays à moins que cette dernière n'exerce ses activités dans le premier pays mentionné, par l'intermédiaire d'un établissement stable situé sur le territoire de ce dernier.

192. De fait, l'article 7 de la Convention de l'OCDE[124] énonce ce principe lorsqu'il dit:

Article 7

BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

> 1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

193. Le droit d'imposer les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise résidente dans un autre pays dépend donc de l'existence d'un établissement stable[125], qui est défini à l'article 5 de la Convention de l'OCDE[126]:

[124] Le texte intégral se trouve dans la pièce n°12 des CE.

[125] Dans le commentaire sur l'article 7 de la Convention de l'OCDE, il est également expliqué que "Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions internationales de double imposition en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Pour éviter qu'il y ait une double imposition de cette nature, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement stable en y ajoutant une série convenue de règles permettant de calculer le bénéfice réalisé par l'établissement stable ou par une entreprise effectuant des opérations commerciales avec un membre étranger du même groupe d'entreprises. Pour exprimer la même idée sous une forme légèrement différente, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce une activité industrielle et commerciale dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise: tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État contractant, lorsque les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'article 9. (premier paragraphe)

[126] Dans les commentaires sur l'article 5 de la Convention de l'OCDE, il est en outre expliqué ce qui suit: "La notion d'établissement stable est essentiellement utilisée pour déterminer le droit d'un État contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant. En vertu de l'article 7, un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier État. (premier paragraphe)

Article 5

ÉTABLISSEMENT STABLE

1. Au sens de la présente Convention, l'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression "établissement stable" comprend notamment:

a) un siège de direction,

b) une succursale,

c) un bureau,

d) une usine,

e) un atelier, et

f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

194. En vertu du régime de remplacement des FSC, les revenus exclus sont tirés de[127]:

- la vente, l'échange ou la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;

- la location-vente ou la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, en vue de leur utilisation hors des États-Unis;

- la fourniture de services relatifs et annexes à la vente, à l'échange ou à la cession sous une autre forme de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;

- la fourniture de services relatifs et annexes à la location-vente ou à la location de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises;

- la fourniture de services d'ingénierie ou d'architecture pour des projets de construction réalisés (ou envisagés) hors des États-Unis; ou

- la fourniture de services de gestion pour des personnes non liées en vue de l'obtention de recettes brutes du commerce extérieur.

195. Toutes ces transactions peuvent bien se dérouler concrètement à partir du territoire des États-Unis et, dès lors que de telles activités ne sont pas exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre pays, cet autre pays n'aura pas le droit légitime d'imposer les revenus exclus en vertu des règles qui relèvent du régime de remplacement des FSC. Ce dernier revient donc à éliminer une imposition unique et non pas une double imposition.

196. Il est en principe possible pour une entreprise américaine, sous réserve d'un certain nombre de conditions préalables, de bénéficier de l'exclusion prévue par le régime de remplacement des FSC en

[127] Tels qu'énumérés au paragraphe 118 de la première communication écrite des États-Unis.

réalisant sa fabrication hors des États-Unis par l'intermédiaire d'une succursale située dans un pays étranger, mais comme cela a été expliqué précédemment, de telles situations sont rares dans la pratique.[128]

197. De même, il est en principe possible d'exercer les activités énumérées plus haut par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un pays autre que les États-Unis, mais là encore il convient de rappeler que procéder ainsi ne saurait qu'entraîner une charge administrative additionnelle et pourrait, de fait, avoir des conséquences fiscales négatives pour le contribuable américain en question, raison pour laquelle il est bien plus probable que de telles opérations seront réalisées à partir du territoire des États-Unis.

198. En outre, il est important de noter que le régime de remplacement des FSC n'exige nullement à titre de condition préalable l'exclusion des processus économiques se déroulant à l'étranger qui, en vertu des règles internationalement admises, constitueraient un établissement stable pour une entreprise américaine souhaitant se procurer de tels revenus bénéficiant de l'exclusion.

4.6.3 Les revenus exclus au titre du régime de remplacement des FSC ne sont pas "de source étrangère"

199. La dernière phrase de la note de bas de page 59 se limite expressément au fait d'éviter la double imposition des *revenus de source étrangère*.

200. Les CE estiment que, dans le vocabulaire fiscal, le sens qu'il convient d'attribuer à l'expression "revenus de source étrangère" est celui qu'ont ces termes dans le domaine de la fiscalité.

201. Dans les conventions fiscales, il est généralement fait indirectement référence à la source des revenus. L'expression n'est pas expressément définie dans la Convention de l'OCDE, mais son sens peut être déduit des dispositions de cette dernière.

202. Par exemple, l'article 10 (Dividendes) de la Convention de l'OCDE s'applique aux "dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant". Il en découle que le lieu de résidence de la société détermine la source du dividende. Le paragraphe 5 du même article de la Convention de l'OCDE interdit de prélever l'impôt sur les dividendes dans un État contractant au seul motif que les bénéfices de la société proviennent de cet État.

203. S'agissant des bénéfices industriels ou commerciaux, la source des revenus s'entend généralement du lieu où ont été exercées les activités dont sont tirés ces bénéfices. L'article 7 (Bénéfices des entreprises) cité plus haut le montre clairement lorsqu'il est lu en parallèle de l'article 5, également cité précédemment.

204. Ainsi, et comme cela a été expliqué de manière plus détaillée ci-dessus, le droit d'imposer les bénéfices des entreprises dépend de la question de savoir si, et dans quelle mesure, les activités se sont déroulées (les bénéfices sont attribuables à des activités qui se sont déroulées) à l'intérieur des limites géographiques de tel ou tel État contractant.

205. Les États-Unis tentent de tirer de leur lecture du dictionnaire une définition des revenus de source étrangère, à savoir:

[128] Voir la section 4.3.3.2 ci-dessus.

> les revenus de source étrangère semblent désigner les fonds (ou les autres actifs) obtenus hors des frontières ou du territoire du Membre de l'OMC qui prend une mesure pour éviter la double imposition.[129]

206. En substituant les mots "fonds" et "actifs" à "revenus", les États-Unis introduisent une confusion qui, lorsqu'elle est mise à jour, montre bien que leur moyen de défense est sans fondement. L'impôt visé par la Loi sur le remplacement du régime FSC est l'impôt qui frappe les revenus au sens de bénéfices. S'il est vrai que les *fonds* qui servent à payer les exportations viennent d'ailleurs que des États-Unis (ont leur source hors des États-Unis), il n'en va pas de même des *bénéfices*. Les bénéfices d'une vente à l'exportation découlent de l'*activité économique* qui se déroule dans le pays exportateur. Ainsi, lorsque le mot "revenus" dans l'expression "revenus de source étrangère" est correctement compris comme se référant aux *bénéfices*, et non pas aux *prix*, il est clair que, bien que la Loi sur le remplacement du régime FSC ne s'applique indubitablement qu'aux ventes à l'étranger, les revenus qu'elle exclut du champ de l'impôt ne sont pas des revenus de source étrangère.

207. Dans leur première communication écrite, les États-Unis confondent dans de nombreux autres cas les bénéfices et les prix pour en arriver finalement à la déclaration manifestement erronée du paragraphe 192, à savoir:

> les "revenus extraterritoriaux" visés par la Loi sont les revenus provenant de sources non nationales. En tant que tels, ils correspondent au sens ordinaire de l'expression "de source étrangère".

208. Les CE souhaiteraient également souligner que les "revenus extraterritoriaux" et les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" ne sont pas non plus des revenus de source étrangère au sens où cette expression est utilisée dans la législation des États-Unis. Cela ressort parfaitement clairement de l'article 943 c) du Code des impôts en ce qui concerne les règles relatives à la source des revenus. Cette disposition fixe une <u>limite</u> au montant des revenus tirés des ventes de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises qui peuvent être considérés comme "provenant de sources non nationales", à savoir de source étrangère.

4.6.4 Le régime de remplacement des FSC n'était pas, dans l'intention de ses rédacteurs, nécessaire pour éviter la double imposition aux États-Unis et peut être à l'origine de la double imposition et, dans certains cas, surcompense cette dernière

209. Les CE ont indiqué précédemment dans leurs observations factuelles[130] que l'intention du Congrès des États-Unis n'était pas que la Loi sur le remplacement du régime FSC soit une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère mais n'a recouru à cette notion que par rapport à l'exclusion des crédits d'impôt étrangers.

210. Dans la présente section, les CE aimeraient simplement mentionner un certain nombre de raisons plus objectives qui confirment plus avant que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

211. Premièrement, les États-Unis n'ont nullement besoin de la Loi sur le remplacement du régime FSC pour éviter la double imposition. Leur système de crédits d'impôt étrangers est un dispositif complet qui permet d'éviter la double imposition. De fait, la Loi sur le remplacement du régime FSC, en exemptant en partie d'impôt les "revenus extraterritoriaux", et encore dans certaines conditions seulement, ne peut résoudre les problèmes de double imposition. Le montant des "revenus exclus" au titre du régime de remplacement des FSC étant limité, les sociétés pourront encore devoir demander des crédits d'impôt étrangers pour échapper à la double imposition dans certains cas.

---

[129] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 167.
[130] Section 3.6 ci-dessus.

212. Les dispositions relatives aux crédits d'impôt étrangers du Code des impôts des États-Unis n'ont pas été abrogées par la Loi sur le remplacement du régime FSC et restent la méthode fondamentale qui est utilisée par les États-Unis pour soustraire à la double imposition les revenus assujettis à l'impôt dans d'autres pays. Si, comme le prétendent les États-Unis, l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" est une mesure prise en vue d'éviter la double imposition, il n'est alors pas possible de faire valoir simultanément que l'exclusion constitue "un point de référence normatif défini pour imposer les revenus tirés de transactions à l'étranger", car il ne saurait y avoir deux points de référence. De l'avis du Canada, l'imposition par les États-Unis des revenus réalisés à l'étranger donnant lieu à un crédit d'impôt étranger reste le vrai point de référence en dépit de la promulgation de la Loi sur le remplacement du régime FSC, et cette dernière ne saurait être considérée comme un "nouveau" point de référence en ce qui concerne l'imposition aux États-Unis des revenus réalisés à l'étranger.

213. De fait, la Loi sur le remplacement du régime FSC ne s'intègre pas aisément dans les dispositions des États-Unis visant à éviter la double imposition. Outre que, dans certaines circonstances, elle n'élimine pas complètement la double imposition, elle peut, dans d'autres, entraîner une surcompensation de la "double imposition", et ce, de la manière expliquée ci-après:

214. La disposition de la Loi sur le remplacement du régime FSC qui est présentée comme empêchant le cumul des crédits d'impôt étrangers et de l'exclusion des revenus prévue par la Loi est le nouvel article 114 d) du Code des impôts qui n'autorise généralement pas le crédit d'impôt étranger pour les revenus extraterritoriaux exclus du revenu brut. Toutefois, le nouvel article 943 d) du Code des impôts dispose que, aux fins de l'article 114 d), toute "retenue à la source" ne sera pas traitée comme étant acquittée ou due pour ce qui est des revenus exclus.

215. De ce fait, un contribuable américain pourra demander un crédit d'impôt aux États-Unis pour un impôt étranger frappant ses revenus exclus, sous réserve que cet impôt soit une "retenue à la source".

216. Le nouvel article 943 d) du Code des impôts définit une "retenue à la source" comme étant "tout impôt perçu sur une base autre que la résidence et pour lequel le crédit est autorisé en vertu des articles 901 ou 903".

217. Dans le cas où une société américaine vend des produits dans un pays étranger, on pourrait généralement s'attendre à ce que ce pays étranger assujettisse ces ventes à son impôt sur le revenu net, et non pas à une retenue à la source sur le montant brut, et ce uniquement si cette société exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans ce pays étranger. Dans le même temps, la société américaine, bien qu'exerçant des activités dans le pays étranger, ne sera généralement pas considérée comme "résidente" de ce pays et en fait, au regard des conventions relatives à la double imposition, ne pourraient normalement pas bénéficier de ce statut de résident. Dans un tel cas, l'impôt étranger semblerait relever de la définition de l'expression "retenue à la source" qui figure maintenant dans le nouvel article 943 d). Ainsi, la société américaine pourrait bénéficier d'un crédit de cette retenue à la source alors même qu'une part des revenus de ses ventes est exclue du revenu brut en application du nouvel article 114 a).

218. Une "double" protection contre la "double imposition" ne saurait en aucun cas être considérée comme un moyen d'éviter la double imposition et démontre là encore que l'objet de la Loi sur le remplacement du régime FSC est d'accorder des avantages fiscaux aux exportateurs américains.

219. Deuxièmement, la Loi sur le remplacement du régime FSC, loin d'éviter la double imposition, l'institue en réalité puisque les sociétés étrangères qui sont assujetties à la compétence fiscale d'autres pays mais souhaitent se prévaloir de la Loi pour faire le "choix de l'assimilation aux sociétés nationales" sont tenues de relever de la compétence fiscale des États-Unis au même titre que les

sociétés américaines ainsi que de déroger à tous les droits découlant des conventions, et en particulier des conventions fiscales bilatérales.

220. Un autre point qui indique qu'"éviter la double imposition" des revenus de source étrangère ne peut être l'objectif réel de la Loi sur le remplacement du régime FSC est que cette dernière applique des règles basées sur des formules pour calculer la partie exclue des revenus. En conséquence, les montants exclus ne correspondent pas au montant des bénéfices répartis sur la base des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence, qui serait considéré comme correspondant à la part des bénéfices qu'un autre pays chercherait à imposer s'il en avait la possibilité. Les conditions préalables relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger énoncées en vue de l'applicabilité de l'exclusion sont diverses et exigent que des niveaux variables d'intrants soient incorporés hors des États-Unis, mais les règles servant à calculer le montant des revenus exclus restent les mêmes, quelle que soit la nature de ces processus économiques. En tout état de cause, aucun des processus économiques visés qui se déroulent à l'étranger ne semble indiquer que le pays de destination des produits exportés aurait le droit d'imposer les revenus tirés des transactions à l'exportation. Celles-ci n'établiraient pas un lien effectif avec des activités commerciales ou industrielles et donc avec un établissement stable de ce pays.

4.6.5 Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs

221. Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* parce qu'elle donne aux exportateurs un *choix* qui n'est pas offert aux autres opérateurs. Donner aux sociétés exportatrices le choix entre deux méthodes pour échapper à la double imposition leur donne un avantage subordonné aux exportations qui n'est pas offert aux autres sociétés. Cet avantage additionnel serait également une subvention, mais ne serait pas une "exonération, [une] remise ou [un] report ... des impôts", à savoir le seul type de mesure prévue au point e).[131]

222. On peut en outre avancer que la Loi sur le remplacement du régime FSC peut donner lieu à une "double" protection contre la double imposition, comme cela a été expliqué dans la section précédente. Cette *surcompensation* injustifiée est également une subvention qui est subordonnée aux résultats à l'exportation et qui est accordée spécifiquement au titre des exportations.

4.6.6 Commentaire sur l'avis exprimé par le Canada d'après lequel les revenus exemptés au titre de la subvention de remplacement élargie peuvent être des revenus de source étrangère

223. Comme elles l'ont mentionné plus haut, les CE ont une dernière observation à formuler sur le moyen de défense relatif à la double imposition. Le Canada a exprimé l'avis ci-après dans sa communication de tierce partie

> l'élément "revenus réalisés à l'étranger" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure destinée à éviter la double imposition.[132]

---

[131] Comme l'ont fait remarquer les États-Unis à juste titre, la note de bas de page 59 se rapporte au point e), et non à une quelconque disposition de l'*Accord SMC*, et ne saurait donc protéger les subventions FSC. Voir par exemple les paragraphes 103 et 110 de la communication des États-Unis en tant qu'appelant.

[132] Communication de tierce partie du Canada, paragraphe 33.

224. Il a aussitôt ajouté ce qui suit:

> Toutefois, de l'avis du Canada, les États-Unis ont ajouté cette nouvelle catégorie de revenus à la mesure en question pour tenter d'embrouiller la situation en matière de fiscalité intérieure normalement applicable à l'élément "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation" des "revenus extraterritoriaux".

225. Le Canada est manifestement d'avis que les revenus visés par l'élargissement du régime aux ventes à l'étranger de produits étrangers sont d'une nature différente de celle des revenus tirés de la vente de produits américains. Les CE sont d'accord sur ce point et c'est là en fait la raison pour laquelle elles considèrent que la Loi sur le remplacement du régime FSC donne lieu à deux subventions.

226. Mais les CE ne partage pas l'avis qui semble être celui du Canada, à savoir que les revenus visés par la subvention de remplacement élargie seront de source étrangère et peuvent relever de la dernière phrase de la note de bas de page 59.

227. La raison en est, comme le soulignent les États-Unis dans un contexte différent, que les sociétés américaines peuvent se procurer des "revenus extraterritoriaux" en vendant des produits fabriqués à l'étranger par un producteur étranger (sous réserve qu'ils satisfassent aux conditions énoncées dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, notamment en faisant le choix de l'assimilation aux sociétés américaines et en respectant la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère). Les revenus tirés par une société américaine de la distribution de produits étrangers peuvent en grande partie être gagnés aux États-Unis. De fait, comme on l'a fait remarquer plus haut[133], l'article 943 e) 4) C) du Code des impôts *limite* la mesure dans laquelle ces revenus peuvent être des revenus de source étrangère aux fins de l'imposition aux États-Unis.

228. Par conséquent, même la subvention de remplacement élargie ne peut en tout état de cause être considérée comme relevant de la dernière phrase de la note de bas de page 59 de l'*Accord SMC*.

4.7 Le régime de remplacement des FSC prévoit un traitement moins favorable pour les produits importés que le traitement accordé aux produits similaires des États-Unis, ce qui est contraire à l'article III:4 du GATT de 1994

229. La réponse donnée par les États-Unis au sujet de l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 se limite à deux points. Le premier est une nouvelle fois l'argument d'après lequel la Loi sur le remplacement du régime FSC ne comporte pas de prescription positive relative à l'utilisation de produits américains. Le deuxième se rapporte à la charge de la preuve et au niveau de preuve.

4.7.1 L'argument relatif à la "prescription positive"

230. Comme doit désormais le savoir le Groupe spécial, les États-Unis ont répété tout au long de leur communication que la Loi sur le remplacement du régime FSC ne prescrit pas l'utilisation de produits provenant des États-Unis mais prévoit que 50 pour cent au plus de la valeur des produits peut être attribuable à la teneur en éléments d'origine étrangère (articles et main-d'œuvre directe).

231. Comme elles l'ont expliqué dans leur première communication écrite[134], les CE estiment que, dans tous les cas, la prescription sera une incitation à se procurer les intrants sur le marché intérieur parce que cela donnera à un producteur des États-Unis qui entend exporter plus de chances de remplir les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal. Cela suffit pour qu'il y ait violation de

[133] À la fin de la section 4.6.3.
[134] Première communication écrite des CE, section 3.7.

l'article III:4 du GATT de 1994, lequel garantit l'égalité des possibilités de concurrence et l'existence de marchés étrangers exempts de distorsions dues à des règlements internes discriminatoires. En outre, dans certains cas (tels que ceux présentés dans l'annexe de la première communication écrite des CE), en fonction de la structure des coûts d'un type de produit donné, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère *nécessitera* l'utilisation de produits d'origine nationale.[135] Ce sera donc même là davantage qu'une *incitation* en faveur de l'utilisation de produits américains, qui est le critère énoncé dans l'article III:4.

232. Dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le groupe spécial s'est vu confronté à un argument similaire. Le Canada faisait valoir que les prescriptions relatives à la valeur ajoutée canadienne ("VCA") ne prévoyaient pas un traitement moins favorable au sens de l'article III:4 car "ces prescriptions n'affect[aient] pas "la vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés car elles n'exige[aient] ni en droit ni en fait l'utilisation de produits nationaux et ne jou[aient] donc aucun rôle dans les décisions des fabricants concernant l'achat des parties de véhicules".[136] Toutefois, le groupe spécial a noté l'interprétation large donnée par l'Organe d'appel au mot "affectant"[137] et a conclu ce qui suit:

> une mesure qui prévoit qu'il est possible d'obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux mais non en utilisant des produits importés a une incidence sur les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés et qu'elle affecte donc "la vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, *même si elle permet de recourir à d'autres moyens* pour obtenir l'avantage, tels que l'utilisation de services nationaux à la place de produits nationaux. Par conséquent, les prescriptions relatives à la VCA, qui confèrent un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux et en refusent l'octroi lorsque des produits importés sont utilisés, doivent être considérées comme des mesures qui "affectent" la "vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, *nonobstant le fait qu'elles n'exigent pas en droit l'utilisation de produits nationaux*.[138]

Le rapport du groupe spécial n'a pas fait l'objet d'un appel sur ce point.

4.7.2 Les CE ont établi prima facie le bien-fondé d'une argumentation qui reste incontestée

233. De manière plus fondamentale, la réponse des États-Unis ne va pas à l'encontre de l'argumentation des CE parce qu'elle s'appuie sur des prémisses incorrectes concernant le niveau de preuve dans les affaires engagées au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.

234. Les États-Unis semblent laisser entendre[139] que, pour établir le bien-fondé de leur argument, les CE devraient fournir des éléments de preuve montrant qu'une classe particulière de produits importés bénéficieront d'un traitement moins favorable que celui accordé à une classe de "produits similaires" nationaux.

235. Tout ce que les États-Unis semblent faire pour le reste est de dire qu'il existe prétendument une "charge plus lourde" dans les affaires où une mesure d'application générale est mise en cause.[140]

---

[135] Première communication écrite des CE, section 3.5; communication de réfutation des CE, *supra*, section 4.6.
[136] Rapport du groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.79.
[137] *Id*., paragraphe 10.80.
[138] *Id*., paragraphe 10.82 (pas d'italique dans l'original).
[139] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 216.
[140] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 218.

236. L'argument ci-dessus n'a pas de fondement dans les règles de l'OMC, et les groupes spéciaux ou l'Organe d'appel ne se sont pas prononcés sur ce point dans les affaires concernant des allégations présentées au titre de l'article III:4, y compris relatives à une loi en tant que telle, comme c'est le cas en l'espèce.

237. Tout ce que les CE sont tenues de prouver, en se fondant sur les termes de la Loi sur le remplacement du régime FSC est que cette dernière prévoit qu'un avantage peut être obtenu en utilisant des produits d'origine nationale mais pas en utilisant des produits importés, même si la mesure autorise d'autres moyens pour obtenir l'avantage.[141]

238. Au contraire, les CE ne sont pas tenues de démontrer les "effets" de la Loi sur les FSC. Le fait même qu'il soit plus facile de respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère et donc d'obtenir l'avantage en utilisant des produits nationaux qu'en utilisant des produits importés est suffisant pour constater que cette prescription affecte la vente sur le marché intérieur.[142]

239. La question de savoir si les affaires concernant l'article III:4 ont ou n'ont pas essentiellement été engagées au sujet de mesures horizontales ou visant expressément un produit n'est pas pertinente. Le point pertinent est que, dès lors qu'une mesure horizontale était contestée, le critère appliqué ne différait pas de celui qui était appliqué pour des mesures visant expressément un produit.

240. L'affaire *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, déjà mentionnée par les CE, est pertinente en l'espèce.[143] Le différend concernait une mesure horizontale d'application générale, l'article 13:10 du Règlement antidumping fondamental de la CEE en vigueur à cette époque.

241. Le groupe spécial a examiné le libellé de cette disposition en tant que telle.[144] Il a noté que l'octroi d'un avantage (la suspension de certaines procédures antidumping concernant des produits finis) était subordonné à la limitation de l'utilisation de composants étrangers (japonais), sans imposer de limitations semblables en matière d'utilisation de produits similaires d'origine communautaire, donc en accordant "aux produits importés un traitement moins favorable que le traitement accordé aux produits similaires d'origine [communautaire]". À l'issue de cette analyse des termes de la Loi en tant que telle, il a également conclu que les mesures individuelles prises au titre de l'article 13:10 du Règlement antidumping fondamental contrevenaient à l'article III:4 du GATT de 1994. Le groupe spécial a effectué toute l'analyse sans qu'il soit nécessaire de comparer une certaine classe de produits nationaux à la même classe de produits importés.[145]

242. Pour les raisons énoncées ci-dessus, les États-Unis n'ont pas réfuté l'allégation des CE voulant que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère accorde un traitement moins favorable

---

[141] Rapport du Groupe spécial *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.82.

[142] *Id*., paragraphe 10.83. Le Groupe spécial est en tout état de cause déjà saisi des éléments de preuve étant donné que ces derniers figurent dans l'annexe de la première communication écrite des CE. Ces dernières notent que les États-Unis n'ont pas encore tenté de réfuter lesdits éléments de preuve, et qu'ils n'ont pas fourni d'éléments contraires.

[143] Rapport du groupe spécial *CEE – Règlement relatif aux importations de pièces détachées et composants*, IBDD, S37/132, adopté le 16 mai 1990 ("*CEE – Pièces détachées et composants*").

[144] *Id*., paragraphes 5.20 et 5.21.

[145] À cet égard, les CE aimeraient également formuler une observation sur la phrase, tirée de leur première communication écrite, que les États-Unis citent complètement hors de son contexte (première communication écrite des États-Unis, paragraphe 217). Cette phrase doit évidemment être lue dans son contexte. Les CE faisaient valoir que l'absence de violation pour certains produits ne pouvait "compenser" ou excuser les cas où les produits d'origine nationale seront privilégiés, ou pourront l'être. L'article III:4 protège de la concurrence potentielle et non pas seulement de la concurrence effective. Cela n'a cependant rien à voir avec ce que les CE seront tenues de prouver, car, comme cela a été démontré dans le corps du texte, il n'existe pas de prescription relative à la démonstration des effets d'une mesure contestée au titre de l'article III:4.

aux pièces et matières importées que celui accordé aux produits d'origine nationale en ce qui concerne leur utilisation sur le marché intérieur dans la production de marchandises, contrairement aux dispositions de l'article III:4 du GATT de 1994. En conséquence, les CE demandent au Groupe spécial de confirmer leur allégation et de constater que la Loi sur le remplacement du régime FSC viole l'article III:4 du GATT de 1994.

4.8 Les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC permettent aux sociétés de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC au-delà du 30 septembre 2000

243. Les CE ont expliqué dans leur première communication écrite que la Loi sur le remplacement du régime FSC permettait aux exportateurs des États-Unis de continuer de bénéficier du régime FSC qui est incompatible avec les règles de l'OMC jusqu'au 31 décembre 2001 en utilisant les FSC existant au 30 septembre 2000 et, dans certaines circonstances, leur permet de le faire durant une *période indéterminée*, perpétuant donc les violations dont il a été constaté qu'elles résultaient du maintien du régime FSC au-delà de la période prévue dans le rapport du groupe spécial, et que l'Organe d'appel a confirmées.[146]

244. Les États-Unis ne nient pas ces faits fondamentaux mais tentent de faire valoir que leur non-respect des obligations qui leur incombaient au titre de l'article 4.7 de l'*Accord SMC* et de l'article 21 du *Mémorandum d'accord* est "raisonnable" pour une série de raisons que les CE vont maintenant commenter.

245. La première de ces raisons est qu'il est nécessaire de "réduire les charges administratives qui pourraient résulter de l'abrogation du régime FSC et d'atténuer ses effets possibles sur les opérations commerciales des contribuables " et que cela est d'usage aux États-Unis.[147]

246. Les CE ne contestent pas les arguments de politique générale en faveur des règles transitoires mais c'est précisément la raison pour laquelle elles étaient d'accord dans la procédure initiale, tout comme le Groupe spécial pensent-elles, pour autoriser les États-Unis à disposer d'un délai relativement long pour abolir le régime FSC. Il *s'agissait bien là* de la période de transition. Le Groupe spécial a spécifié "que les subventions FSC doivent être retirées avec effet à compter au plus tard du 1er octobre 2000".[148]

247. Les constatations du groupe spécial ont été communiquées aux États-Unis le 23 juillet 1999 (dans le rapport intérimaire du groupe spécial) et au monde entier le 8 octobre 1999 (avec la publication du rapport final du groupe spécial). Le rapport du groupe spécial n'a pas été adopté avant le 20 mars 2000 en raison de l'appel, mais la date de prise d'effet du 1er octobre à compter de laquelle le groupe spécial spécifiait que les subventions FSC devaient être retirées (au plus tard), n'avait pas fait l'objet d'un appel. Cette date avait été choisie, comme le groupe spécial s'en souviendra, parce qu'il avait été allégué qu'il serait indûment perturbant de modifier les règles d'imposition au milieu d'un exercice fiscal.

248. Le délai usuel pour abolir une subvention à l'exportation prohibée n'est que de 90 jours.[149] Les États-Unis avaient disposé de plus du double de ce délai, à la suite de l'adoption du rapport du

---

[146] Première communication écrite des CE, paragraphes 234 à 241.

[147] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 224 à 227.

[148] Rapport du groupe spécial, paragraphe 8.8.

[149] Rapport du groupe spécial, *Australie – Cuirs pour automobiles*, WT/DS126/R, adopté le 16 juin 1999, paragraphe 10.7; rapport du groupe spécial *Canada – Aéronefs*, WT/DS70/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 10.4; rapport du groupe spécial *Brésil – Aéronefs*, WT/DS46/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 8.5.

groupe spécial par l'ORD et de huit mois supplémentaires pour se préparer à compter de la date de publication du rapport intérimaire du groupe spécial.

249. La date butoir du 1er octobre 2000 tenait donc compte de la nécessité d'accorder une période de transition et les États-Unis n'ont pas objecté à la durée de cette période. Même si les États-Unis avaient soulevé de manière plus explicite dans la procédure initiale les arguments qu'ils font maintenant valoir au sujet de la nécessité d'éviter "les opérations commerciales" perturbantes, cela n'aurait pas justifié qu'il leur soit accordé un délai plus long.

250. En premier lieu, il est bien connu que les règles fiscales font l'objet d'une révision au moins annuelle et que les sociétés ont bien conscience qu'elles ne peuvent pas supposer que les allègements fiscaux seront mis à leur disposition indéfiniment. Elles organisent donc leurs opérations de façon à minimiser la perturbation que pourraient entraîner les modifications. En l'espèce, elles ont disposé d'un exercice fiscal presque complet pour s'adapter.

251. En second lieu, l'Organe d'appel et les groupes spéciaux ont déjà rejeté le fait d'invoquer la perturbation que représentent les contrats privés comme motif de non-application des règles de l'OMC. Dans la procédure engagée au titre de l'article 21:5 dans l'affaire *Brésil – Aéronefs*, l'Organe d'appel a rejeté un argument d'après lequel des obligations contractuelles privées pouvaient être pertinentes s'agissant de la question de respecter une obligation de retirer une subvention à l'exportation prohibée.[150] Dans la procédure engagée au titre de l'article 21:5 concernant l'affaire *Australie – Cuirs pour automobiles*, le groupe spécial a décidé de manière plus générale que:

> De nombreuses situations peuvent être envisagées, et pas seulement en matière de subventions, dans lesquelles les actions engagées par un Membre pour mettre en œuvre une décision de l'ORD pourraient entraîner une certaine interférence avec les droits privés et déboucher sur des actions juridiques au plan national. Cette possibilité ne limite pas, à notre avis, notre interprétation du texte de l'Accord SMC.[151]

252. Pour en finir sur ce point, les CE aimeraient noter que les États-Unis sont parfaitement capables d'adopter une loi fiscale qui empiète sur des droits privés. Comme l'affirment ultérieurement les États-Unis eux-mêmes[152], la Loi sur le remplacement du régime FSC a été adoptée le 15 novembre 2000 et interdisait la création de nouvelles FSC rétroactivement à compter du 1er octobre 2000. Il n'y a guère eu de protestations car les contribuables savaient que les règles étaient susceptibles d'être modifiées et prenaient leurs précautions.

253. La deuxième raison donnée par les États-Unis pour expliquer que le Groupe spécial devrait excuser le fait qu'ils n'ont pas retiré les subventions FSC avec effet au 1er octobre 2000 est que les règles de l'OMC devraient, de leur avis, être "interprétées avec souplesse".[153] Ils citent le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques* comme faisant autorité à ce propos. Les États-Unis ne demandent bien évidemment pas que les règles soient "interprétées avec souplesse" mais qu'elles soient *appliquées avec indulgence*. L'Organe d'appel examinait dans cette affaire les notions élastiques que sont "produit similaire" et "produit directement concurrent ou qui peut être directement substitué", lesquelles peuvent manifestement être interprétées avec souplesse. En l'espèce, toutefois, les règles sont parfaitement claires.

---

[150] Rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire engagée au titre de l'article 21:5, *Brésil – Aéronefs*, WT/DS46/AB/RW, adopté le 4 août 2000, paragraphe 46.

[151] Rapport du groupe spécial au titre de l'article 21:5 *Australie – Cuirs pour automobiles*, WT/DS126/RW, adopté le 11 février 200, paragraphe 6.23.

[152] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 231.

[153] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 227.

254. Les arguments que font finalement valoir les États-Unis sont que les CE ont attendu longtemps avant de contester le régime FSC et que l'année 2000 était une année d'élection présidentielle.[154] Le premier de ces points a déjà été porté devant le Groupe spécial qui connaît la réponse des CE ainsi que la sienne propre. Le deuxième point est vrai, mais était également connu à l'époque de la procédure initiale. Si tant est que les élections aient une quelconque pertinence de l'avis des CE, le fait que le Président en place quittait ses fonctions et ne tentait pas d'être réélu aurait plutôt facilité que compliqué le respect des obligations découlant des Accords de l'OMC en passant outre les intérêts commerciaux établis.

255. Par conséquent, les CE maintiennent que les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les recommandations et décisions pertinentes de l'ORD.

4.9 Les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les décisions et recommandations de l'ORD à compter du 1er novembre 2000

256. La réponse donnée par les États-Unis à l'allégation des CE d'après laquelle les États-Unis n'ont pas mis en œuvre les recommandations et décisions de l'ORD dans le délai spécifié par ce dernier et n'ont donc pas satisfait aux obligations découlant de l'article 21 du *Mémorandum d'accord* est fondée sur une erreur fondamentale. Au paragraphe 231 de leur première communication écrite les États-Unis disent ce qui suit:

> L'ORD a recommandé que les États-Unis retirent les subventions FSC avec effet au 1er octobre 2000, délai que l'ORD a ensuite prorogé jusqu'au 1er novembre 2000.

257. La première partie de la phrase citée est juste étant donné que l'ORD a adopté la décision du groupe spécial d'après laquelle les subventions FSC devaient être retirées au plus tard avec effet au 1er octobre 2000. La deuxième partie de la phrase est fausse. Les pouvoirs dont est investi l'ORD aux termes des articles 16:4 et 17:14 du *Mémorandum d'accord* et 4.9 de l'*Accord SMC* sont uniquement d'adopter ou de ne pas adopter (à savoir de rejeter) les rapports des groupes spéciaux et de l'Organe d'appel. Il ne lui est pas loisible de les modifier.

258. Ce qu'a fait l'ORD le 12 octobre 2000 était de modifier le délai accordé pour mettre en œuvre les mesures qui devaient être adoptées, et *non pas* la date à compter de laquelle elles prenaient effet, laquelle était spécifiée dans le rapport du groupe spécial.

259. En conséquence, l'abrogation rétroactive du régime FSC avec effet au 1er octobre 2000 aurait (si elle avait réellement abrogé le régime FSC, retiré les subventions FSC et si elle n'avait pas introduit des mesures incompatibles avec les accords visés) mis en œuvre la décision du groupe spécial figurant au paragraphe 8.8 du rapport de ce dernier, mais pas la prescription de l'article 21 du *Mémorandum d'accord* obligeant à le faire dans un délai raisonnable qui, comme l'avait spécifié l'ORD, prendrait fin le 1er novembre 2000.[155]

260. Les États-Unis font également valoir ce qui suit:

> En général, les groupes spéciaux n'examinent pas les mesures qui ont cessé d'exister ou de s'appliquer avant l'établissement du mandat du groupe spécial.[156]

---

[154] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 228 et 229.

[155] L'Australie déclare (au paragraphe 10 de sa communication de tierce partie) que les CE étaient d'accord pour proroger ce délai jusqu'au 1er novembre 2000. Cela n'est pas vrai. Les CE se sont simplement ralliées au consensus qui s'était dégagé au sein de l'ORD en faveur de l'octroi d'une prorogation.

[156] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 232 et 233.

261. Les CE aimeraient simplement souligner qu'elles ne demandent pas au Groupe spécial d'examiner une mesure qui n'est plus applicable. Elles lui demandent de constater qu'il y a eu *absence* d'action dans un délai donné. Une constatation sur ce point est nécessaire pour s'assurer qu'à l'avenir tous les délais fixés aux termes des accords de l'OMC ne seront pas prorogés *de facto* d'une période d'une durée nécessaire pour établir un groupe spécial et en définir le mandat.

5. Conclusion

262. Pour les raisons énoncées plus haut, les CE maintiennent les conclusions qu'elles ont présentées dans leur première communication écrite.

ANNEXE

Le coût des matériaux en pourcentage de la juste valeur marchande des produits

L'article 943 1) C) du Code des impôts, introduit aux termes de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives au FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux*, définit les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant, entre autres,

les biens -

C) dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande sont imputables à -

i) des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits hors des États-Unis, et

ii) aux coûts directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre (déterminés conformément aux principes énoncés à l'article 263A) hors des États-Unis.

Le coût des matériaux, en pourcentage du prix final d'un produit, varie en fonction d'un certain nombre de facteurs, par exemple le prix de ces matériaux sur le marché, le coût relatif des autres facteurs de production (par exemple main-d'œuvre, frais généraux, amortissement), le niveau d'intégration du producteur concerné, et le montant prévu des bénéfices.

Il existe néanmoins des produits, fabriqués ou montés de certaines façons, pour lesquels les matériaux sont un facteur de production si important qu'il est difficilement envisageable que leur contribution à la valeur loyale et marchande puisse à aucun moment être inférieure à 50 pour cent.

Le principal argument juridique des CE au sujet de cette prescription est développé dans le texte de leurs communications au Groupe spécial. En outre, et purement à titre d'illustrations de cette argumentation générale, les CE ont rassemblé des données relatives à la production dans certains secteurs (et ont procédé à une vérification croisée de ces dernières avec les renseignements recueillis auprès de certaines branches d'activité européennes et au cours de diverses enquêtes commerciales).

Les exemples les plus évidents concernent des produits relativement simples, n'ayant que peu ou pas de valeur en tant que marque, dont le degré de transformation est faible et qui généraient une marge bénéficiaire peu importante. On en trouvera quelques exemples ci-après.

Pour certains produits (les tôles d'acier lourdes, les articles de fixation en acier inoxydable, la feuille d'aluminium à usage ménager et la résine PET pour bouteilles) des chiffres plus précis relatifs aux coûts sont donnés pour des entreprises individuelles. Les entreprises concernées ne sont pas désignées et la monnaie n'est pas précisée. Si le Groupe spécial souhaite voir la source de ces renseignements, il le pourra à la réunion qui aura lieu avec le Groupe spécial.

Dans les calculs concernant les entreprises individuelles, le prix de vente repose sur une marge bénéficiaire de 10 pour cent. C'est là un pourcentage généreux, puisqu'il dépasse le bénéfice visé pour chacun des produits concernés, et qu'il est bien supérieur à la marge bénéficiaire effectivement enregistrée pour ces produits. Il est également supérieur au pourcentage de 8 pour cent utilisé dans la Loi sur le tarif douanier des États-Unis de 1930. Avec la marge bénéficiaire de 10 pour cent, on aboutit normalement à un pourcentage plus modéré en ce qui concerne les matières premières pour chaque entreprise que celui qui est indiqué dans la section concernant les hypothèses générales relatives aux coûts concernant le produit.

1. La branche de production de l'acier

a) Rouleaux laminés à chaud

Les rouleaux laminés à chaud sont fabriqués dans les aciéries et servent de matière première pour produire de nombreux types de produits en acier, par exemple les bandes larges et étroites, les produits laminés à froid, les tubes. Le coût normal de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation ainsi que les frais de caractère général) des rouleaux laminés à chaud est d'environ 207 euros par tonne; sur cette base, la valeur loyale et marchande est d'environ 220 euros par tonne.

Le coût des matériaux utilisés dans la production est le suivant:

Fer	109 euros par tonne
Déchets d'acier	15 euros par tonne
Autres	8 euros par tonne
Total	**132 euros par tonne**

La part des matériaux dans la valeur loyale et marchande des rouleaux laminés à chaud est d'environ 60 pour cent.

b) Tôle d'acier lourde

Le coût normal de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation ainsi que les frais de caractère général) de la tôle lourde est de 290 euros par tonne; sur cette base, la valeur loyale et marchande se situe autour de 310 euros par tonne.

Le coût des matériaux utilisés dans la production est le suivant:

Plaques d'acier	200 euros par tonne
Déchets d'acier	-10 euros par tonne (récupérés)
Total	**190 euros par tonne**

La part des matériaux dans la valeur loyale et marchande de la tôle d'acier est d'environ 61 pour cent.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts d'un producteur de tôle d'acier lourde est présenté ci-après:

Coût de production – Tôle en acier lourde	
1999	
A. Haut fourneau*	51 017 593
Matières premières	55 324 999
Total fer	106 342 592
B. Convertisseur à oxygène*	57 743 638
Coefficient d'intrants (t)	0,8223
Acier liquide	164 086 230
C. Moulage par coulée continue*	36 078 324
Coefficient d'intrants (t)	1,0386
Brames	200 164 554
D. Aciérie de production in-quarto	
Laminage*	30 427 365
Coefficient d'intrants (t)	1,1302
Finissage*	274 101 238
Coefficient d'intrants (t)	20 776 874
E. Coût total de la fabrication	294 878 112
F. SG + A**	57 204
G. Coût total de production	5 155
H. Quantité produite à laquelle se rapportent ces coûts	
I. Coût unitaire par tonne	

* Dépenses directes de main-d'œuvre, d'énergie, d'entretien et de réparation comprises.

** Frais de commercialisation et frais de caractère général compris + frais d'administration, coût de financement, amortissement, etc.

Ainsi, le coût des matières premières est de 200 millions pour l'entreprise concernée. À supposer que le taux de récupération soit de 5 pour cent pour les déchets d'acier, on obtient un coût total net de 190 millions pour les matériaux. Le coût total de production est de 295 millions. En partant de l'hypothèse que le bénéfice est de 10 pour cent, le prix de vente équivaut à 325 millions. Par conséquent, dans le cas de cette entreprise, les matières premières représentent 58 pour cent du prix de vente final.

c) Articles de fixation en acier inoxydable

La matière première qui sert à fabriquer les articles de fixation en acier inoxydable est la tige en acier inoxydable. Le coût de la matière première représente entre 55 et 61 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts de certains producteurs d'articles de fixation en acier inoxydable est présenté ci-après:

Toutes sociétés	1996	1997	1998	1999	Moyenne
Coût total pour tous produits	81 619	94 133	102 566	99 691	94 502
Coût de l'achat des matières premières	47 134	64 119	64 843	58 456	58 638
Coût des salaires	8 585	9 696	10 721	10 584	
Coût des avantages sociaux	4 058	4 655	4 787	4 748	
Amortissement des immobilisations corporelles	3 409	3 304	3 663	3 716	
Coût des achats de matières premières en pourcentage du coût total	57,7%	68,1%	63,2%	58,6%	
Coût des salaires en pourcentage du coût total	10,5%	10,3%	10,5%	10,6%	
Coût des avantages sociaux en pourcentage du coût total	5,0%	4,9%	4,7%	4,8%	
Amortissement des immobilisations en pourcentage du coût total	4,2%	3,5%	3,6%	3,7%	
Total	77,4%	86,9%	81,9%	77,7%	

Ainsi, le coût moyen des matières premières est de 58 638 pour un certain nombre d'entreprises sur une période de quatre ans. Le coût total de production est de 94 502. En prenant pour hypothèse que le bénéfice est de 10 pour cent, le prix de vente équivaut à 103 952. Par conséquent, dans le cas de ces entreprises, les matières premières représentent 56 pour cent du prix de vente final.

2. Autres produits en métal

Feuille d'aluminium à usage ménager

La matière première principale servant à fabriquer la feuille d'aluminium à usage ménager est la brame d'aluminium. Le coût de la matière première représente entre 58 et 63 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts d'un producteur de feuille d'aluminium à usage ménager est présenté ci-après.

FEUILLE D'ALUMINIUM À USAGE MÉNAGER 1999

	CONVERTISSEUR
VENTES EN TONNE	3 797
VENTES BRUTES	7 555
DÉDUCTIONS	357
VENTES NETTES	7 198
COÛT 0 Matériaux	**4 900**
COÛT 0 TONNE	1 290
CONT 0	2 298
CONT 0 TONNE	605
COÛTS 1 VARIABLES	1 713
COÛTS 1 TONNE	451
CONT 1	586
CONT 1 TONNE	154
COÛT 2A Mftg fixe	303
COÛT 2B Amortissement	447
COÛT 3A Ventes	61
COÛT 3B Recherche-développement	3
COÛT 3C Administration	114
CONT 3 (Avant frais de gestion)	(343)
FRAIS DE GESTION	55
CONT 3	(397)
Autres	
Profits (pertes)	**(397)**

Ainsi, le coût des matières premières de l'entreprise concernée est de 4 900. Le coût total de production (somme des postes 1, 2 et 3) est de 7 596. En prenant pour hypothèse que le bénéfice est de 10 pour cent, le prix de vente équivaut à 8 356. Par conséquent, dans le cas de cette entreprise, les matières premières représentent 59 pour cent du prix de vente final.

3. Tissus de fibres de verre

La matière première servant à produire les tissus de fibre de verre est le fil de fibre de verre. Le coût de la matière première représente entre 55 et 60 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

4. Fibres chimiques et synthétiques

Résine pour bouteilles en polyéthylène téréphthalate

Les matières premières servant à fabriquer ce produit, qui est utilisé dans la production des bouteilles en plastique, sont l'acide téréphthalique purifié, le monoéthylène glycol, le diéthylène glycol et l'acide isophthalique. Globalement, ces matières peuvent représenter jusqu'à 70 pour cent de la valeur loyale et marchande (prix normal de vente) du produit final.

Un exemple spécifique de ventilation des coûts d'un producteur de résine PET pour bouteilles est présenté ci-après:

Coût de fabrication du produit concerné
Résine PET pour bouteilles

EXERCICES FINANCIERS	IP 1er octobre 1998-30 septembre 1999
Matières premières:	
Acide téréphtalique purifié PTA	59 236 670
Éthylène glycol	19 844 039
Autres	3 862 167
Total matières premières	**82 942 876**
Énergie et électricité	5 025 906
Coûts directs de main-d'œuvre	2 378 949
Total coûts directs (a)	90 347 731
Frais généraux de fabrication	
Coûts indirects de main-d'œuvre	9 488 430
Entretien	1 437 219
Amortissement	7 508 704
Autres	154 976
Total frais généraux (b)	18 589 329
Coût total de fabrication (a+b)	108 937 061
Total frais d'administration, de commercialisation, de caractère général (c)	10 108 013
Recherche-développement (d)	1 435 111
Coût total (a+b+c+d)	**120 480 185**
Quantité produite	25 596
Coût unitaire par tonne	4 706,992703

Ainsi, le coût des matières premières pour l'entreprise concernée est de 82,9 millions et le coût total de production (y compris les frais d'administration et de commercialisation et les frais de caractère général, les coûts de financement et de recherche-développement) est de 120,5 millions. La marge bénéficiaire étant de 10 pour cent, le prix de vente du PET est équivalent à 132,6 millions. Par conséquent, dans le cas de cette entreprise, les matières premières représentent 63 pour cent du prix de vente de ce produit.

5. Aéronautique

Sans même tenir compte de l'aluminium et des alliages utilisés dans la production des cellules, les moteurs d'un aéronef peuvent représenter 30 pour cent du prix final du produit fini. De même, les coûts de l'avionique et autre équipement d'un aéronef moderne peuvent également représenter 30 pour cent de la valeur finale.

Les moteurs, l'avionique et les autres équipements, généralement achetés à des fournisseurs extérieurs, peuvent globalement représenter 60 pour cent du prix final.

NOTE

Le coût du montage comprend toujours les coûts directs de main-d'œuvre, qui peuvent être très élevés. Par conséquent, pour prendre l'exemple d'un aéronef dont les moteurs, l'avionique et les autres équipements achetés représentent 60 pour cent de la valeur finale, les 10 pour cent qui doivent être achetés sur le marché intérieur, ou aux États-Unis, pour ne pas dépasser la limite de 50 pour cent se voient augmentés du montant des coûts directs de main-d'œuvre à l'étranger également encourus par le fabricant.

Liste des pièces jointes

Pièce n° 10 des CE Article: *US Treasury Official Denies FSC Repeal Signals Move to Territoriality* Tax Notes International, 18 décembre 2000, pages 2749 à 2752.

Pièce n° 11 des CE Extrait des estimations budgétaires du Trésor des États-Unis pour l'exercice financier 2001 intitulé Estimations totales des pertes de recettes au titre de l'impôt sur le revenu (qui donne les chiffres des pertes de recettes FSC pour les exercices financiers 1999 à 2005).

Pièce n° 12 des CE Modèle de convention concernant le revenu et la fortune de l'OCDE.

Pièce n° 13 des CE Modèle de convention fiscale des États-Unis.

ANNEXE C-2

Deuxième communication écrite des États-Unis

(27 février 2001)

TABLE DES MATIÈRES

Page

I. INTRODUCTION 63

II. ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC 63

A. L'AUSTRALIE ET LE CANADA FONT ERREUR DANS LEUR ANALYSE QUANT À UNE SUBVENTION 63

1. Argument de l'Australie 63

2. Argument du Canada 64

a) Le Canada ne propose pas de principes justifiant l'application de l'article premier 64

b) Il ne peut pas être tiré de déduction négative du fait que la Loi satisfait au critère "en l'absence de" 65

c) Le Canada n'analyse pas correctement la Loi 66

i) Le fait que seules certaines catégories de revenus extraterritoriaux soient susceptibles d'être exclues du champ de l'impôt n'est pas pertinent 66

ii) Aux fins de l'article premier, la question de savoir si la Loi prévoit une exclusion pour les revenus liés aux exportations ou constitue une mesure visant à éviter la double imposition n'est pas pertinente 66

iii) La question de savoir si la Loi est fondée sur l'"arithmétique" des FSC est sans intérêt 67

B. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS SUBORDONNÉE AUX EXPORTATIONS AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A) 67

1. L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger ne subordonne pas aux exportations l'exclusion des revenus extraterritoriaux 68

2. L'exclusion possible des revenus extraterritoriaux réalisés par les entités étrangères est pertinente par rapport à l'article 3.1 a) 68

3. Le fait que l'exclusion prévue par la Loi ne s'applique pas aux revenus tirés des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur n'est pas pertinent par rapport à l'article 3.1 a) 69

4. La règle des 50 pour cent ne subordonne pas aux exportations l'exclusion prévue par la Loi 70

C. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI CONSTITUE UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION AU SENS DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 71

1. Argument de l'Australie 71

a) Les Membres de l'OMC peuvent s'en remettre à d'autres méthodes possibles pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère 71

b) Une mesure visant à éviter la double imposition ne doit pas nécessairement être limitée au montant des impôts payés à l'étranger 73

i) La méthode de l'exemption est liée aux taux d'imposition appliqués par les pays concernés 73

ii) Exemple 73

iii) La méthode du crédit d'impôt ne donne pas des résultats parfaits 74

2. Argument du Canada 74

a) Le Canada fait une distinction fallacieuse entre les revenus "réalisés à l'étranger" et les revenus "d'origine nationale réalisés à l'exportation" 75

b) Les États-Unis n'ont pas inclus les transactions qui se déroulent entièrement à l'étranger pour "embrouiller la situation" 75

c) Le Canada restreint indûment la cinquième phrase de la note de bas de page 59 76

i) La définition des revenus de source étrangère que donne le Canada est erronée 76

ii) Il n'y a pas de prescription concernant un "établissement stable" 77

iii) Les décisions dans l'affaire FSC jettent un doute sur les processus économiques qui se déroulent à l'étranger en tant que critère des "revenus de source étrangère" 79

III. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC 79

IV. LES ÉTATS-UNIS ONT MIS EN ŒUVRE LES RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD 80

V. CONCLUSION 81

Liste des pièces présentées par les États-Unis 82

I. INTRODUCTION

1. Conformément au calendrier établi par le Groupe spécial, les États-Unis présentent cette deuxième communication dans le cadre de la présente procédure découlant du recours des Communautés européennes ("CE") à l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord sur les règles et procédures régissant le règlement des différends* ("Mémorandum d'accord"). Comme les observations présentées à titre de réfutation par les CE doivent être communiquées en même temps que les présentes observations, les États-Unis présenteront leur réponse à la communication présentée à titre de réfutation par les CE à la réunion du Groupe spécial. Les présentes observations sont donc limitées aux points soulevés dans le cadre de la présente procédure depuis la présentation par les États-Unis de leur première communication écrite dans le cadre de la présente procédure ("*Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*"). Plus précisément, ces observations se réfèrent aux arguments contenus dans les communications présentées par les tierces parties.

2. Un certain nombre des arguments et positions exprimés dans les communications présentées par les tierces parties sont identiques ou similaires à ceux présentés par les CE, arguments auxquels les États-Unis ont déjà répondu. Dans la mesure où les tierces parties soulèvent des arguments qui n'ont pas été présentés par les CE, les arguments en question ne peuvent pas aider les CE à s'acquitter de la charge qui leur incombe dans le cadre de la présente procédure. Ayant cette considération primordiale à l'esprit, les États-Unis traitent ci-après un certain nombre d'arguments et de points soulevés dans les communications présentées par les tierces parties.

II. ARTICLE 3.1 A) DE L'ACCORD SMC

3. Lorsqu'ils exposent leurs vues sur l'article 3.1 a) de l'Accord SMC, l'Australie et le Canada considèrent d'abord si l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention définie à l'article premier de l'Accord SMC, et présentent ensuite leurs vues sur la question de savoir si l'exclusion est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Les États-Unis vont donc considérer d'abord la question de la subvention, puis passer à l'examen de la question de la subordination aux exportations.

A. L'AUSTRALIE ET LE CANADA FONT ERREUR DANS LEUR ANALYSE QUANT À UNE SUBVENTION

1. Argument de l'Australie

4. L'Australie fait valoir que l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention définie à l'article premier parce que, à son avis, *toutes* les exclusions du champ de l'impôt constituent des subventions. L'Australie déclare que les ""recettes brutes du commerce extérieur" sont exclues des recettes brutes retenues pour le calcul de l'impôt à acquitter. Cette exclusion a pour effet de réduire l'impôt qui est dû par la société bénéficiaire."[1] L'Australie arrive à cette conclusion en prenant pour hypothèse que la réduction de l'impôt exigible découlant de l'exclusion des revenus extraterritoriaux "représente une dérogation aux règles en matière d'imposition qui seraient normalement applicables à ces revenus bruts".[2]

5. L'analyse de l'Australie est viciée à plusieurs titres. Premièrement, l'Australie ne tient pas compte du fait que les revenus territoriaux auxquels s'applique l'exclusion prévue par la Loi font partie intégrante de la définition des "revenus bruts", concept qui définit la limite extrême de la compétence fiscale des États-Unis. L'exclusion est, selon les termes employés par l'Organe d'appel, la "règle interne applicable" ou le "point de référence normatif", dans la législation des États-Unis, par

[1] *Communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 14.
[2] *Id.*

rapport auquel toutes les mesures particulières doivent être évaluées.[3] En conséquence, l'affirmation de l'Australie suivant laquelle l'exclusion prévue par la Loi "représente une dérogation aux règles en matière d'imposition qui seraient normalement applicables" est tout simplement incorrecte.

6. Deuxièmement, la présentation erronée que fait l'Australie des effets de la Loi semble résulter du fait qu'elle ne comprend pas comment fonctionne le système fiscal des États-Unis. L'Australie déclare dans sa communication que "[d]'une manière générale, les États-Unis se prévalent du droit d'imposer tous revenus réalisés dans le monde entier par les citoyens américains et les résidents aux États-Unis".[4] Cette déclaration ne tient pas compte du fait que la Loi a fondamentalement modifié la manière dont les États-Unis traitent les revenus réalisés à l'étranger. Il est incorrect de faire valoir que "cette exclusion a pour effet de réduire l'impôt qui est dû" puisque cet impôt n'est pas exigible en premier lieu dans le cadre du système fiscal des États-Unis s'agissant des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus.

7. Troisièmement, le critère retenu par l'Australie en matière de subventionnement condamnerait apparemment toute réforme fiscale ayant pour résultat de réduire la base d'imposition d'un Membre. Selon l'Australie, toute mesure qui réduit l'impôt pour une catégorie de revenus confère une subvention. Porté jusqu'à sa conclusion logique, cet argument transformerait une simple réduction des taux de l'impôt en subvention parce que les recettes abandonnées du fait de la réduction des taux de l'impôt étaient "normalement exigibles" avant l'entrée en vigueur de la réduction. Ce raisonnement est en contradiction avec la décision rendue par l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*, à savoir que les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'imposent pas un type particulier de système fiscal et que les Membres ont le pouvoir souverain d'imposer ou non des catégories particulières de recettes.[5]

2. Argument du Canada

a) Le Canada ne propose pas de principes justifiant l'application de l'article premier

8. Le Canada commence son analyse du point de savoir si l'exclusion prévue par la Loi confère une subvention définie à l'article premier, en reconnaissant que la Loi satisfait au critère "en l'absence de" établi par le Groupe spécial *FSC*.[6] Le Canada fait valoir ensuite que le critère "en l'absence de" "ne permet ... pas de déterminer si les pouvoirs publics [américains] ont abandonné ou non des recettes normalement exigibles" et que "une analyse plus complète des règles fiscales intérieures doit être faite pour déterminer quelle serait la situation de ces recettes en l'absence de la mesure contestée".[7]

9. Le Canada, toutefois, ne propose pas de cadre ou de principes pour procéder à une telle analyse et il n'explique pas non plus quels facteurs conduiraient à déterminer que des recettes "normalement exigibles" sont abandonnées. À la place, le Canada semble relever simplement les aspects de la Loi qui ne lui conviennent pas, ou qui lui semblent inusuels, pour en conclure que l'exclusion prévue par la Loi entre dans le champ de l'article premier.

---

[3] *États-Unis – Traitement fiscal des "sociétés de vente à l'étranger"* ("*FSC (Organe d'appel)*"), WT/DS108/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 20 mars 2000, paragraphe 90.

[4] *Communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 4.

[5] *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 90. À cet égard, l'Australie semble supposer qu'en l'absence de l'exclusion prévue par la Loi, les revenus susceptibles d'être exclus seraient nécessairement imposés. Toutefois, comme il a été démontré dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 100 à 106, cette supposition n'est pas justifiée.

[6] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 27 et 28.

[7] *Id.*, paragraphe 29.

10. Ce raisonnement *ad hoc* ne peut pas constituer une base permettant d'interpréter et d'appliquer les dispositions des Accords de l'OMC. Dans l'affaire *FSC*, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont indiqué clairement que la question appropriée consistait à savoir si des revenus qui ne sont pas assujettis à l'impôt en vertu d'une mesure contestée seraient "normalement exigibles" en vertu d'autres dispositions de la législation fiscale du pays en question.[8] Pour déterminer si des impôts seraient "normalement exigibles", il est nécessaire de comparer la mesure contestée avec un "point de référence normatif".[9] L'approche *ad hoc* du Canada est particulièrement inappropriée dans le présent contexte compte tenu du fait que l'Organe d'appel a déclaré que "le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer toutes les recettes."[10] Par conséquent, la Loi doit être examinée par rapport à une règle énoncée et claire, et non sur la base d'un raisonnement à titre de conclusion.

b) Il ne peut pas être tiré de déduction négative du fait que la Loi satisfait au critère "en l'absence de"

11. Le Canada ne tente pas de faire la comparaison préconisée dans les décisions rendues dans l'affaire *FSC*. À la place, le Canada allègue en fait qu'en révisant leur législation, les États-Unis n'ont que trop bien satisfait au critère "en l'absence de".[11] Bien que le Canada ne semble pas contester le fait qu'en excluant les revenus extraterritoriaux de la définition des "revenus bruts" les États-Unis ont redéfini la limite extrême de leur système fiscal, le Canada allègue que cette redéfinition constitue une sorte de "contournement" du critère "en l'absence de". Le Canada fait valoir que comme les États-Unis n'ont pas de "règle formelle d'imposition des recettes en question," le Groupe spécial devrait examiner la portée et la nature de l'exclusion.[12]

12. Le Canada fait erreur sur tous les points. Premièrement, il était tout à fait approprié pour les États-Unis de rédiger la Loi de manière à éviter de créer une situation où, "en l'absence de" l'existence de la Loi, des recettes abandonnées seraient exigibles. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, l'un des buts fondamentaux de la Loi était de respecter les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*.[13] Si les États-Unis n'avaient pas procédé ainsi, ils n'auraient pas tenu compte de la déclaration essentielle du Groupe spécial concernant la définition d'une subvention. Il fallait autoriser les Membres de l'OMC qui appliquent des décisions de

---

[8] Le Groupe spécial *FSC* a expliqué que "il n'est indiqué dans [l'Accord sur l'OMC] aucune référence théorique "correcte" d'impôts et de droits qui représenterait la règle pour les impôts et les droits "normalement exigibles"". *États-Unis – Traitement fiscal des* "sociétés de ventes à l'étranger" ("*FSC* (*Groupe spécial*)"), WT/DS108/R, rapport du Groupe spécial, tel que modifié par l'Organe d'appel, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.42.

[9] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90 (pour déterminer si des impôts sont "normalement exigibles" il doit y avoir un "point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées"); *voir, aussi, FSC* (*Groupe spécial*), paragraphe 7.43 ("la détermination de la question de savoir si des recettes abandonnées sont "normalement exigibles" doit comporter une comparaison entre le traitement fiscal accordé par un Membre dans une situation particulière et le régime fiscal normalement appliqué par ce Membre ...").

[10] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90 (italique dans l'original).

[11] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 27.

[12] Le Canada fait valoir que le crédit d'impôt étranger était un point de référence préexistant et que les États-Unis ne peuvent pas créer un "nouveau" point de référence. *Id.*, note 19. Toutefois, les dispositions des États-Unis relatives au crédit d'impôt étranger sont inapplicables aux revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus et ne peuvent donc pas être un point de référence pertinent dans ce contexte. Les États-Unis expliquent, dans cette section, pourquoi il n'y a pas de restriction qui empêche un Membre de l'OMC de modifier son système d'imposition et d'établir ainsi un "nouveau" point de référence.

[13] *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 22 et 23.

l'OMC à concevoir des mesures nouvelles leur permettant expressément de se conformer auxdites décisions.[14]

13. Deuxièmement, il était tout à fait approprié aussi pour les États-Unis de modifier leur système fiscal en redéfinissant les limites de leur compétence. Comme l'Organe d'appel l'a expliqué, les obligations contractées dans le cadre de l'OMC n'imposent pas à un Membre tel ou tel type de système fiscal. Tant qu'ils ne dérogent pas aux obligations spécifiques dans le cadre de l'OMC, les Membres ont "le pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes" et "aussi la possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes".[15] En excluant les revenus extraterritoriaux du champ de l'impôt aux États-Unis, les États-Unis ont simplement exercé ce droit souverain.

14. Troisièmement, contrairement à ce que donne à entendre le Canada, l'absence d'"une règle formelle d'*imposition* des recettes en question" indique que la Loi ne confère pas de subvention. Autrement dit, l'important en l'espèce est de savoir si du fait de la mesure contestée des recettes sont abandonnées par comparaison avec un "point de référence normatif" dans le cadre de la législation des États-Unis. Le Canada n'a pas défini de tel point de référence, et pas plus que l'Australie, il n'a expliqué quelle disposition de la législation des États-Unis permettrait nécessairement de capturer des revenus qui sont exclus du fait de la Loi.

c) Le Canada n'analyse pas correctement la Loi

15. Le Canada fait référence à plusieurs aspects de la Loi qui ne sont pas pertinents pour déterminer si la Loi confère des subventions définies à l'article premier.

i) Le fait que seules certaines catégories de revenus extraterritoriaux soient susceptibles d'être exclues du champ de l'impôt n'est pas pertinent

16. Le Canada soutient qu'il est inapproprié que "seules certaines catégories de "revenus extraterritoriaux" bénéficient de cette exclusion."[16] Toutefois, rien dans le libellé de l'article premier ne donne à entendre que la portée ou le champ d'une exonération d'impôt est pertinent par rapport au point de savoir si une subvention a été accordée. Dans beaucoup de systèmes d'exemption, par exemple, la non-imposition des revenus étrangers est assortie de conditions compliquées. Le Canada n'explique pas en quoi la portée de l'exclusion est pertinente par rapport au point de savoir si des impôts sur des revenus extraterritoriaux sont "normalement exigibles".

17. Outre qu'elle n'est pas pertinente, l'affirmation du Canada suivant laquelle le champ de l'exclusion prévue par la Loi n'est pas assez large est erronée. L'exclusion des revenus extraterritoriaux s'applique d'une manière large aux personnes physiques, aux partenariats et aux sociétés, indépendamment du point de savoir s'ils se trouvent aux États-Unis ou à l'étranger. L'exclusion s'applique à une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger – à savoir vente à l'étranger, location-vente à l'étranger et location à l'étranger.

ii) Aux fins de l'article premier, la question de savoir si la Loi prévoit une exclusion pour les revenus liés aux exportations ou constitue une mesure visant à éviter la double imposition n'est pas pertinente

18. Le Canada soutient ensuite que la Loi confère des subventions au sens de l'article premier parce que l'exclusion qu'elle prévoit s'applique aux revenus liés aux exportations et parce que l'exclusion de ces revenus ne constitue pas, suivant le Canada, une mesure visant à éviter la double

[14] Si tel n'était pas le cas, le système de règlement des différends ne jouerait pas son rôle d'élément essentiel destiné à assurer la sécurité et la prévisibilité du système commercial multilatéral.

[15] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90 (italique dans l'original).

[16] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 30.

imposition.[17] Ces considérations ne sont absolument pas pertinentes pour déterminer si une mesure confère des subventions définies à l'article premier. L'Organe d'appel a dit clairement que la définition d'une subvention est autonome - c'est-à-dire qu'elle s'applique dans l'ensemble de l'Accord SMC et ne dépend pas du point de savoir si la mesure en cause implique des exportations.[18] En outre, l'article 3.1 a), qui est la disposition de l'Accord SMC traitant spécifiquement des exportations, ne s'applique qu'aux subventions "définies à l'article premier". La subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) n'est pertinente que pour les mesures qui confèrent d'abord des subventions au sens de l'article premier.

19. En ce qui concerne l'affirmation du Canada suivant laquelle l'exclusion prévue par la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition, cet aspect n'a pas lui non plus d'incidence sur le point de savoir si l'exclusion constitue une subvention. Les États-Unis ont déjà avancé un argument similaire dans le différend *FSC*, lorsqu'ils ont soutenu que la note de bas de page 59, y compris la cinquième phrase (qui se réfère aux mesures en vue d'éviter la double imposition) faisait partie du contexte pour interpréter l'expression "normalement exigibles" figurant à l'article premier. L'Organe d'appel a rejeté toutefois cet argument, considérant que la note de bas de page 59 est pertinente par rapport à l'article 3.1 a) et non par rapport à l'article premier.[19] En conséquence, la question de savoir si la Loi constitue ou non une mesure visant à éviter la double imposition n'est pas pertinente pour déterminer si elle peut ou non être considérée comme une subvention.[20]

iii) La question de savoir si la Loi est fondée sur l'"arithmétique" des FSC est sans intérêt

20. Enfin, le Canada soutient que la Loi constitue une subvention parce qu'elle "correspond [...] arithmétiquement aux revenus du commerce extérieur exonérés en vertu du régime FSC".[21] Dans la mesure où le Canada donne à entendre que les dispositions relatives au FSC n'ont pas été abrogées, le Canada fait erreur puisque la Loi a abrogé les dispositions relatives au FSC. Dans la mesure où le Canada fait en réalité valoir que la Loi utilise les mêmes pourcentages que les dispositions relatives au FSC, il focalise l'attention sur un point qui est sans intérêt. Ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC* n'ont jugé contestables les pourcentages utilisés dans les dispositions relatives au FSC. En outre, une telle comparaison entre les dispositions du régime FSC et la Loi n'est ni exacte ni significative. En règle générale, des mesures contestées peuvent être modifiées pour remédier à des irrégularités au regard de l'OMC. En l'occurrence, les dispositions relatives au FSC ont été abrogées et la Loi est notablement différente.[22]

B. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS SUBORDONNÉE AUX EXPORTATIONS AU SENS DE L'ARTICLE 3.1 A)

21. Le Canada et l'Australie font valoir que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation et, par conséquent, incompatible avec l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Le Canada et l'Australie avancent quatre arguments essentiels en relation avec l'article 3.1 a). Premièrement, l'un et l'autre soutiennent que la prescription concernant l'utilisation à l'étranger

[17] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 31 à 35.

[18] *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 89.

[19] *Id.*, paragraphes 93 et 94. Les États-Unis répondent plus loin, dans la section II.C.2, à l'assertion du Canada suivant laquelle la Loi ne constitue pas une mesure visant à éviter la double imposition.

[20] Au cas où le Groupe spécial considérerait que l'argument relatif à la double imposition est pertinent par rapport à la question de savoir si la Loi confère une subvention, les États-Unis rappellent que selon leur argument la Loi ne confère pas une subvention au sens de l'article 1.1 a) parce qu'elle constitue une mesure visant à éviter la double imposition.

[21] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 32, citant la *première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 35.

[22] Voir la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 47 à 55, pour un examen des différences entre la Loi et le régime FSC.

figurant dans la Loi fait, en elle-même, de la Loi et de l'exclusion pour les revenus extraterritoriaux qu'elle prévoit une subvention subordonnée aux exportations. Deuxièmement, le Canada fait valoir que l'application de l'exclusion aux transactions autres qu'à l'exportation n'est pas suffisante pour soustraire la Loi à la prohibition prévue à l'article 3.1 a). Troisièmement, le Canada et l'Australie allèguent que l'inapplicabilité de l'exclusion aux revenus tirés des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur démontre que l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations. Quatrièmement, l'Australie allègue que du fait de la règle limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère énoncée dans la Loi, l'exclusion des revenus des entités étrangères est subordonnée aux exportations. Aucun de ces arguments, toutefois, n'est étayé par le libellé de l'article 3.1 a), tel qu'interprété par l'Organe d'appel.

1. L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger ne subordonne pas aux exportations l'exclusion des revenus extraterritoriaux

22. L'Australie et le Canada allèguent que l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger prévue par la Loi – à savoir que les biens qui font l'objet d'une transaction procurant des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus doivent être "détenus en vue d'être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis" – subordonne l'exclusion des revenus extraterritoriaux aux exportations.[23] Contrairement à ces arguments, l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger ne subordonne pas l'exclusion aux exportations.

23. La Loi prévoit en général que les revenus tirés des transactions qui se déroulent à l'étranger sont susceptibles d'être exclus. Comme noté dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5,* l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger n'est qu'un élément d'une transaction "qui se déroule à l'étranger" et l'exclusion s'applique indépendamment du point de savoir si les produits visés sont fabriqués ou produits aux États-Unis. Même si les transactions à l'étranger procurant des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus englobent des transactions à l'exportation, elles incluent également des transactions qui se déroulent entièrement dans un autre pays, ou qui impliquent divers pays autres que les États-Unis. L'applicabilité de l'exclusion aux revenus tirés d'une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger reflète le principe neutre par rapport aux exportations sur lequel repose l'exclusion. L'activité d'exportation n'est qu'un moyen de se conformer à ce principe.

24. L'obligation d'utiliser les biens à l'étranger prévue par la Loi ne subordonne donc pas l'exclusion des revenus extraterritoriaux aux exportations. Si tel n'était pas le cas, le Groupe spécial considérerait en fait qu'une exemption du champ de l'impôt pour les revenus tirés des ventes à l'étranger est nécessairement une subvention à l'exportation. Ce résultat serait bien surprenant pour les pays qui appliquent des systèmes fiscaux territoriaux ou des systèmes fiscaux prévoyant des exemptions territoriales.

2. L'exclusion possible des revenus extraterritoriaux réalisés par les entités étrangères est pertinente par rapport à l'article 3.1 a)

25. Comme il a été dit plus haut, le Canada focalise son attention sur les transactions à l'exportation dans le contexte de l'obligation d'utiliser les biens à l'étranger, faisant valoir que l'exclusion possible des revenus tirés de transactions qui se déroulent à l'étranger autres que celles qui se déroulent à l'exportation n'est pas pertinente.[24] Toutefois, ce dédoublement de la Loi n'est pas compatible avec le fonctionnement de ladite loi et il fausse l'analyse dans le cadre de l'article 3.1 a).

---

[23] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 40; *communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 16.

[24] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 41; *voir, aussi, id*., paragraphe 44.

26. En ce qui concerne les transactions portant sur des ventes réalisées à l'étranger, la Loi ne distingue pas entre les transactions qui se déroulent à l'exportation et les transactions autres que celles qui se déroulent à l'exportation, ni entre les exportateurs et les non-exportateurs. À une exception près, il n'est pas fait de distinction dans les déclarations des contribuables, qui peuvent être des succursales ou des filiales de sociétés américaines ou de sociétés étrangères. Il n'est fait qu'une seule distinction s'agissant de l'identité des contribuables, à savoir que les contribuables étrangers doivent être assujettis à l'impôt des États-Unis sur leurs revenus provenant de la fabrication pour réaliser des revenus susceptibles d'être exclus. Comme expliqué dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, cette distinction uniformise simplement le traitement fiscal des succursales et des filiales de sociétés étrangères par les États-Unis. La Loi s'applique de manière neutre et large aux revenus tirés des transactions qui se déroulent à l'étranger – c'est-à-dire quand les produits faisant l'objet des transactions sont achetés et utilisés hors des États-Unis.

27. Contrairement à l'argument du Canada, dans l'affaire *Canada – Aéronefs* l'Organe d'appel n'a pas déterminé que les subventions accordées aux non-exportateurs étaient sans intérêt pour examiner une mesure dans le cadre de l'article 3.1 a).[25] L'affaire *Canada – Aéronefs* était un cas de subordination *de facto* aux exportations. Le groupe spécial chargé d'examiner cette affaire a noté que, le Brésil "ne prétend pas que le programme de PTC est *de jure* subordonné aux exportations. Ce que le Brésil affirme plutôt, c'est que les contributions de PTC dans le secteur des avions de transport régional sont "subordonnées ... en fait ... aux exportations", au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC".[26] Pour étayer son allégation quant à la subordination *de facto* aux exportations, le Brésil a fourni d'amples renseignements factuels concernant certaines contributions de PTC et il a établi que ces contributions n'auraient pas été accordées au secteur canadien des avions de transport régional en l'absence de vocation exportatrice dudit secteur. Ainsi, quand l'Organe d'appel a réexaminé la décision du groupe spécial dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, il a confirmé que dans un cas de subordination *de facto* aux exportations, seules les subventions dont il était allégué qu'elles étaient subordonnées aux exportations devraient être prises en considération par le groupe spécial.

28. L'affaire *Canada – Aéronefs* est différente du présent cas d'espèce. Les CE n'ont pas présenté d'allégation quant à une subordination *de facto* aux exportations et elles n'ont pas présenté non plus d'élément de preuve pour étayer une telle allégation. Le seul élément de preuve présenté par les CE est la Loi elle-même. Ignorer le caractère neutre par rapport aux exportations de la définition des revenus extraterritoriaux équivaudrait à ignorer l'un des aspects les plus importants du présent différend. Contrairement à la constatation de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Aéronefs* suivant laquelle le programme de PTC n'aurait pas contribué au secteur des avions de transport régional "en l'absence de" vocation exportatrice de ce secteur, la Loi est indifférente quant au point de savoir comment *tout* contribuable réalise des revenus extraterritoriaux. La Loi ne crée pas de sous-catégories pour les contribuables dont le droit de percevoir des revenus extraterritoriaux serait "lié" à des exportations ou à des recettes d'exportation effectives ou prévues. Le Groupe spécial devrait donc prendre en considération la Loi dans son ensemble pour évaluer si l'exclusion des revenus extraterritoriaux est subordonnée aux exportations.

3. Le fait que l'exclusion prévue par la Loi ne s'applique pas aux revenus tirés des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur n'est pas pertinent par rapport à l'article 3.1 a)

29. Le Canada et l'Australie soutiennent que du fait que l'exclusion ne s'applique pas aux revenus tirés des transactions qui se déroulent exclusivement sur le marché intérieur, cette exclusion est

[25] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 45 à 47.

[26] *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils*, WT/DS70/R, rapport du Groupe spécial, tel que modifié par l'Organe d'appel, adopté le 20 août 1999, paragraphe 9.330.

subordonnée aux exportations.[27] Comme le Canada l'a déclaré dans sa communication, "c'est obligatoirement avec le traitement fiscal des ventes sur le marché intérieur de produits d'origine nationale qu'il convient de procéder à des comparaisons".[28]

30. Cet argument n'a pas de fondement dans le texte de l'article 3.1 a) tel qu'interprété par l'Organe d'appel. Le point de savoir si une transaction qui se déroule sur le marché intérieur peut bénéficier d'une exclusion du champ de l'impôt n'a pas d'incidence sur le point de savoir si l'exclusion en question est "subordonnée" aux résultats à l'exportation ou "conditionnée" par eux, ou si son "existence en dépend". En fournissant un cadre permettant d'évaluer une mesure par rapport à l'article 3.1 a), l'Organe d'appel n'a jamais dit qu'il fallait procéder à quelconque comparaison, et encore moins à une comparaison entre le traitement fiscal des transactions à l'exportation et le traitement fiscal des transactions qui se déroulent sur le marché intérieur. Si les rédacteurs de l'article 3.1 a) avaient voulu prescrire que pour déterminer s'il y a subordination aux exportations une comparaison soit faite entre le traitement des ventes réalisées à l'étranger et le traitement des ventes réalisées sur le marché intérieur, ils l'auraient fait dans le texte de l'Accord. Or ils ne l'ont pas fait.

4. La règle des 50 pour cent ne subordonne pas aux exportations l'exclusion prévue par la Loi

31. Alors que le Canada semble considérer que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas subordonnée aux exportations dans le cas des ventes de biens produits à l'étranger, l'Australie fait valoir que suivant la règle des 50 pour cent prévue par la Loi "[i]l faut ... absolument qu'il y ait exportation de produits des États-Unis" dans le cadre des transactions en question. L'argument de l'Australie est fondé entièrement sur une hypothèse erronée, à savoir que "50 pour cent au moins de [la] valeur loyale et marchande [de ces biens] doivent être imputables à des éléments d'origine américaine et à des frais directs afférents à l'emploi de main-d'œuvre aux États-Unis".[29]

32. La règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi n'impose *aucune* teneur en éléments d'origine américaine. Les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent inclure des biens contenant 100 pour cent d'éléments d'origine étrangère. En outre, la règle des 50 pour cent n'impose pas que quelconque portion de la valeur loyale et marchande d'un produit final puisse être imputée à des intrants produits aux États-Unis et à des coûts salariaux directs supportés aux États-Unis. La Loi plafonne, par contre le montant de la valeur loyale et marchande d'un produit peut être imputé à l'emploi de main-d'œuvre et à l'utilisation d'intrants *étrangers*. Ainsi, la thèse de l'Australie reflète une incompréhension fondamentale du fonctionnement de la Loi. Comme il ressortait de la déclaration jointe d'un contribuable des États-Unis ("X") qui entendait se prévaloir de la Loi, la règle des 50 pour cent n'impose pas que les produits visés par la Loi contiennent des éléments d'origine américaine. Ce contribuable explique qu'il n'aura pas besoin d'inclure des éléments d'origine américaine dans les produits dont la vente procurera des revenus extraterritoriaux:

> La [marchandise] vendue par les succursales étrangères de cette filiale suisse [de X] est considérée comme un "bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises" au sens de la Loi. [Cette marchandise] ne [contient] pas d'intrants produits aux États-Unis et elle n'[est] pas fabriquée en employant directement de la main-d'œuvre aux États-Unis. La règle des 50 pour cent énoncée dans la Loi est respectée compte tenu de la proportion importante de la valeur loyale et marchande du [ ] produit qui est peut-être imputée à des droits de propriété intellectuelle des États-Unis et en particulier à des brevets de procédé [de X] qui sont exploités sous licence par des fabricants étrangers. La possibilité [pour X] de bénéficier de

---

[27] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphes 43 et 44; *communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 16.

[28] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 44.

[29] *Communication de l'Australie en tant que tierce partie*, paragraphe 18.

> l'exclusion pour ses revenus extraterritoriaux n'est nullement dépendante de l'utilisation de produits américains exportés hors des États-Unis ou conditionnée par celle-ci.[30]

En conséquence, la règle des 50 pour cent n'exige pas qu'il y ait exportation de produits des États-Unis et il ne peut donc pas être considéré que l'application de la Loi est subordonnée aux résultats à l'exportation.

C. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI CONSTITUE UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION AU SENS DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59

33. L'Australie et le Canada font tous deux valoir que la Loi ne constitue pas une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC.[31] Pour arriver à cette conclusion, cependant, ils laissent entendre que ce qui constitue une mesure visant à éviter la double imposition implique des conditions et restrictions qui ne sont ni étayées par le texte de la note de bas de page 59 ni compatibles avec les méthodes utilisées de par le monde pour éviter la double imposition.

1. Argument de l'Australie

34. L'Australie fonde son argument sur deux points. Premièrement, elle affirme que l'exclusion prévue par la Loi ne peut pas être une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 parce que "les règles générales des États-Unis en matière d'imposition prévoient déjà des crédits d'impôt sur le revenu pour minimiser la double imposition" et parce que "[l]es États-Unis ont également conclu des accords avec d'autres pays pour éviter la double imposition des revenus".[32] Deuxièmement, l'Australie allègue que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition parce que l'exclusion qu'elle prévoit n'est "pas calculée [ ] sur le montant de l'impôt étranger acquitté au titre des "revenus extraterritoriaux" ou limitée [ ] à ce montant".[33]

a) Les Membres de l'OMC peuvent s'en remettre à d'autres méthodes possibles pour éviter la double imposition des revenus de source étrangère

35. Dans le contexte du commerce international, pour éviter la double imposition il est en général prévu une exonération des revenus réalisés à l'étranger, un crédit pour les impôts payés à l'étranger, ou une convention en matière d'impôt sur le revenu dans le cadre de laquelle chaque juridiction cède des droits en matière d'imposition pour certaines catégories de revenus. Comme les CE l'ont reconnu, la plupart, sinon la totalité, des Membres ont recours à ces trois mécanismes, dans des proportions variables, pour éviter la double imposition.

36. Selon l'historique de son élaboration, la Loi prévoit une autre mesure possible pour éviter la double imposition pour une catégorie particulière de revenus définie par la Loi. Selon cet historique, "les revenus extraterritoriaux qui sont exclus par la présente législation du champ de l'impôt sur le revenu aux États-Unis correspondent aux revenus de source étrangère qui sont exclus du champ de

---

[30] Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 8. Conformément au paragraphe 3 des *procédures de travail du Groupe spécial*, la pièce n° 9 des États-Unis est classée confidentielle par ceux-ci. Dans la citation de la pièce n° 9 des États-Unis reproduite dans le texte, les États-Unis ont supprimé des indications - correspondant aux crochets - afin de résumer les informations de telle sorte qu'elles puissent être divulguées publiquement.

[31] Ni l'Australie ni le Canada ne semblent contester les conséquences juridiques qui découleraient de la constatation suivant laquelle l'exclusion prévue par la Loi entre dans le cadre de la note de bas de page 59, à savoir qu'en vertu de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC l'exclusion ne serait prohibée par aucune disposition de l'Accord.

[32] *Communication de l'Australie en tant que tierce partie au titre de l'article 21:5*, paragraphe 21.

[33] *Id.*, paragraphe 22.

l'impôt dans le cadre de la plupart des systèmes fiscaux territoriaux".[34] Autrement dit, la Loi met en œuvre certains aspects des systèmes d'exemption employés par d'autres pays, y compris des États membres des CE. En tant qu'autre mécanisme possible destiné à éviter la double imposition, la Loi remplace les mécanismes de crédit d'impôt étranger et de déduction d'impôt étranger qui sont normalement applicables aux revenus extraterritoriaux exclus.[35]

37. Rien dans l'Accord SMC n'interdit aux Membres d'utiliser un autre mécanisme possible de ce type pour éviter la double imposition. Au contraire, l'OCDE et les Nations Unies sont favorables à l'utilisation de ce mécanisme.[36] La note de bas de page 59 laisse aux Membres de l'OMC le choix du mécanisme, puisqu'il y est dit que la prohibition des exonérations, remises ou reports des impôts directs accordés spécifiquement au titre des exportations énumérés au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation "n'a *pas pour objet* de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition ...". (pas d'italique dans l'original). Cette formulation est particulièrement flexible puisqu'elle n'impose aucune *limite* aux Membres de l'OMC pour concevoir des *mesures* visant à éviter la double imposition.[37] En outre, dans l'affaire *FSC* l'Organe d'appel n'a pas conditionné le droit souverain des Membres d'exempter une catégorie de revenus à une quelconque obligation pour eux de ne recourir à cet effet qu'à une mesure unitaire. En conséquence, les États-Unis ont la possibilité d'adopter d'autres mécanismes possibles afin d'éviter la double imposition.[38]

38. Il en est de même en ce qui concerne les conventions fiscales bilatérales auxquelles les États-Unis sont parties. Ces conventions prévoient des mesures pour éviter la double imposition en combinaison ou en parallèle avec les dispositions juridiques intérieures des États-Unis, mais ces conventions sont limitées, de par leurs termes, aux cas dans lesquels les deux gouvernements signataires peuvent revendiquer le droit d'imposer le même revenu. En règle générale, les conventions fiscales bilatérales ont pour objet de compléter les mesures juridiques intérieures visant à éviter la double imposition. Presque tous les pays qui adhèrent à une telle convention ont un mécanisme propre pour éviter la double imposition, et ces mécanismes intérieurs présentent souvent certaines différences – à savoir en termes de méthodologie ou de champ d'application – par rapport à ceux prévus dans la convention. Ainsi, une convention pourrait prévoir en faveur des contribuables une exemption que les lois d'une partie à une convention donnée ne prévoiraient pas normalement. Toutefois, une convention n'exclut pas la nécessité d'une mesure intérieure pour éviter la double imposition.

---

[34] *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 5.

[35] Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 114 c) et d) du Code des impôts.

[36] *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (OCDE 1992) ("Modèle de Convention fiscale de l'OCDE") (pièce n° 7 des États-Unis); *voir aussi* le *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, publication n° ST/ESA/102 (1980).

[37] Il est intéressant que les rédacteurs de l'Accord SMC aient utilisé le mot "mesures" dans la note de bas de page 59 et qu'ils n'aient pas essayé de définir des méthodes particulières en vue d'éviter la double imposition. Le terme "mesure" a été considéré comme ayant un sens assez large dans d'autres contextes. Comme le Groupe spécial *Japon – Pellicules* l'a expliqué, des "groupes spéciaux du GATT [ont analysé] la question connexe de ce en quoi peuvent consister "toutes lois, tous règlements ou toutes prescriptions" ... visés à l'article III:4 du GATT ... [les] groupes spéciaux ont retenu une interprétation extensive des cas où une action gouvernementale est une loi, un règlement ou une prescription ... Étant donné que le champ couvert par le terme *prescription* paraîtrait plus restreint que celui d'une mesure, l'interprétation extensive donnée au mot *prescription* ... justifie une interprétation encore plus large du mot mesure à l'article XXIII:1 b)" *Japon - Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs*, WT/DS44/R, rapport du Groupe spécial adopté le 22 avril 1998, paragraphe 10.51.

[38] À cet égard, les CE ont reconnu antérieurement que la méthode du crédit d'impôt et celle de l'exemption sont toutes deux appropriées pour éviter la double imposition et qu'il est internationalement admis que les deux méthodes peuvent être combinées. Annexe de la pièce n° 2 des CE, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

b) Une mesure visant à éviter la double imposition ne doit pas nécessairement être limitée au montant des impôts payés à l'étranger

39. L'Australie fait valoir ensuite que la Loi n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition parce que l'exclusion n'est pas limitée au montant des impôts payés à l'étranger. Cet argument est également dépourvu de mérite.

i) La méthode de l'exemption est liée aux taux d'imposition appliqués par les pays concernés

40. La méthode de l'exemption repose sur l'hypothèse qu'un revenu donné d'un contribuable ne devrait pas être assujetti aux systèmes fiscaux de deux nations souveraines. Cette méthode est différente de celle du crédit d'impôt, qui suppose que les contribuables seront imposés deux fois sur le même revenu, mais qui compense *a posteriori* les impôts payés à l'étranger.

41. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, une conséquence naturelle de la méthode de l'exemption est que l'effet global sur l'impôt exigible d'un contribuable donné est déterminé par le taux de l'impôt appliqué par le pays de la source pour les revenus de source étrangère exemptés. Dans la mesure où le taux de l'impôt appliqué par le pays de la source est plus élevé que celui du pays de la résidence, le contribuable *paiera plus* d'impôts sur les revenus en question que si ces revenus étaient gagnés dans le pays de la résidence. Inversement, si le pays de la source applique un taux *moins élevé*, le contribuable *paiera moins* que si les revenus étaient réalisés dans le pays de la résidence.

ii) Exemple

42. Il est démontré dans le Commentaire sur le Modèle de Convention de l'OCDE qu'une économie globale d'impôts est un sous-produit naturel de la méthode de l'exemption, mais qu'elle est néanmoins admissible. Dans le Commentaire on démontre cela en prenant l'exemple d'un contribuable qui obtient une économie d'impôt parce que son pays de résidence applique un taux de l'impôt plus élevé que l'autre pays concerné. Il est supposé dans cet exemple que 1) le revenu total du contribuable est de 100 000 dollars, 2) que sur ce revenu de 100 000 dollars 80 000 dollars sont imposables seulement dans le pays de la résidence, 3) que les 20 000 dollars restants sont assujettis à l'impôt dans les deux pays, 4) que le taux de l'impôt dans le pays de la résidence est de 35 pour cent sur un revenu de 100 000 dollars et de 30 pour cent sur un revenu de 80 000 dollars, et 5) que le taux de l'impôt dans le pays étranger est de 20 pour cent. En l'absence de mesure visant à éviter la double imposition, le contribuable serait assujetti à un impôt de 35 000 dollars sur son revenu total de 100 000 dollars par le pays de la résidence, et aussi à un impôt de 4 000 dollars perçu par le pays de la source sur le montant de 20 000 dollars qui y a été gagné – soit un impôt total de 39 000 dollars.[39]

43. Il est ensuite expliqué dans le Commentaire de l'OCDE que selon la méthode de l'exemption[40], les 20 000 dollars de revenus de source étrangère ne seraient pas pris en considération dans le calcul de l'impôt par le pays de la résidence. Le pays de la résidence imposerait donc les 80 000 dollars restants à un taux de 30 pour cent, soit un montant de l'impôt de 24 000 dollars, alors que l'autre pays percevrait son impôt de 4 000 dollars sur le revenu de 20 000 dollars réalisé sur son territoire. Selon la méthode de l'exemption, le montant total de l'impôt serait donc de 28 000 dollars, soit un dégrèvement pour le contribuable de 11 000 dollars (le double impôt de 39 000 dollars moins le montant révisé de 28 000 dollars).

[39] Pièce n° 7 des États-Unis, pages C(23)-5 à C(23)-7.

[40] Cet exemple est fondé sur ce que l'OCDE qualifie de méthode de l'"exemption intégrale". Une autre méthode, celle de l'"exemption avec progressivité", donnerait des résultats différents mais voisins.

44. Cet exemple est illustré comme suit dans le Commentaire:

Impôt dans le pays de la résidence (30 pour cent de 80 000 dollars)	24 000 dollars
Plus impôt dans le pays étranger	4 000 dollars
Impôts totaux	28 000 dollars
Dégrèvement accordé dans le pays de la résidence	11 000 dollars

45. Pour résumer ces résultats, selon la méthode de l'exemption, le contribuable ne devrait s'acquitter que de 28 000 dollars d'impôt au total, dont 24 000 dollars au titre de l'impôt à payer dans le pays de la résidence. Cela représente une économie d'impôts totaux et d'impôt dans le pays de la résidence de 11 000 dollars.

46. L'OCDE approuve la méthode de l'exemption, malgré les économies globales d'impôt qu'elle induit. Les CE semblent être du même avis, et elles ont informé le Groupe spécial *FSC* que "dans la mesure où les impôts étrangers sont inférieurs aux impôts nationaux, les contribuables résidents qui ont des revenus de source étrangère exemptés sont traités plus favorablement que les autres résidents".[41]

iii) La méthode du crédit d'impôt ne donne pas des résultats parfaits

47. Il est important de noter que si la méthode du crédit d'impôt peut en théorie mieux se prêter à une évaluation de l'incidence de la double imposition et peut plus facilement éviter une économie d'impôt[42], concrètement le crédit d'impôt n'est pas une méthode parfaite pour éviter la double imposition. Le crédit d'impôt est souvent compliqué dans son application, et son effet quand des sociétés subissent des pertes à l'étranger, reportent des crédits sur des années d'imposition ultérieures, ou acquittent à l'étranger des impôts qui ne peuvent pas faire l'objet d'un crédit (par exemple en payant des droits d'accise ou des taxes à la valeur ajoutée à la place de l'impôt sur le revenu) soulève beaucoup d'interrogations. Comme l'exemption, le crédit d'impôt peut ne pas aboutir à une compensation exacte au dollar près de l'impôt payé à l'étranger. Mais à la différence de l'exemption le crédit d'impôt peut avoir pour résultat que des contribuables restent assujettis à une double imposition sur le même revenu par deux pays.

48. Compte tenu des aspects complexes propres à chaque méthode, il n'est pas surprenant que les pays aient opté pour l'une ou l'autre, ou pour les deux, et que dans les principales conventions types l'une et l'autre soient préconisées. Les conventions types suivent, à cet égard, la pratique générale et de longue date des pays du monde entier, y compris de nombreux États membres des CE ainsi que beaucoup d'autres pays Membres de l'OMC, qui acceptent les deux méthodes.

2. Argument du Canada

49. Le Canada commence son analyse du point de savoir si la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 en distinguant entre le traitement de ce qu'il appelle les "revenus réalisés à l'étranger" et celui des "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation". Le Canada déclare qu'il "reconnaît que l'élément "revenus réalisés à l'étranger" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure destinée à

[41] Annexe de la pièce n° 2 des CE (pièce n° 5 des États-Unis), page 2. Les CE ont encore fait observer que certains pays appliquent un système d'exemption partielle afin de limiter les avantages dont le contribuable peut bénéficier. Ces pays limitent l'exemption aux revenus "réalisés dans des pays qui s'attachent à appliquer l'impôt à des taux et à des conditions qui sont globalement comparables à [leurs] propres taux et conditions". *Id.*

[42] Cela tient au fait que les crédits d'impôt sont appliqués *ex ante* et qu'ils peuvent donc théoriquement être calculés avec précision pour compenser l'impôt effectivement payé dans le pays de la source.

éviter la double imposition".[43] Le Canada considère, cependant, que "les États-Unis ont ajouté cette nouvelle catégorie de revenus à la mesure en question pour tenter d'embrouiller la situation en matière de fiscalité intérieure normalement applicable à l'élément "revenus d'origine nationale réalisés à l'exportation" des "revenus extraterritoriaux"".[44] Le Canada ajoute que "les revenus tirés de transactions à l'exportation sont des revenus qui ne seraient généralement imposables qu'aux États-Unis … Le fait que les produits des ventes proviennent de sources étrangères ne transforme pas les revenus réalisés à l'exportation en "revenus réalisés à l'étranger" aux fins de la fiscalité".[45] Enfin, le Canada fait valoir que "[l]'exportation de marchandises dans le pays étranger ne crée pas un lien suffisant pour déclencher l'imposition dans le pays importateur, même lorsqu'on prend en compte les "processus économiques à l'étranger" requis en vertu [de la Loi]".[46]

50. Ces affirmations non étayées n'ont pas de fondement dans le texte de l'Accord SMC et elles reflètent une incompréhension des modalités d'application des mesures visant à éviter la double imposition dans le monde.

a) Le Canada fait une distinction fallacieuse entre les revenus "réalisés à l'étranger" et les revenus "d'origine nationale réalisés à l'exportation"

51. Fondamentalement, le Canada fait valoir que du simple fait que l'exclusion prévue par la Loi s'applique aux revenus tirés des ventes réalisées à l'exportation, cette exclusion est subordonnée aux exportations, alors qu'en réalité l'exclusion s'applique à une catégorie beaucoup plus large de revenus. Comme les États-Unis l'ont expliqué, une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger peuvent procurer des revenus extraterritoriaux susceptibles d'être exclus. Si l'activité d'exportation peut procurer des revenus extraterritoriaux, cela tient simplement au fait que les ventes réalisés à l'exportation sont une forme de transaction qui se déroule à l'étranger. La Loi ne traite nullement les exportations différemment ou plus généreusement que les autres types de ventes réalisées à l'étranger. Une déclaration d'un contribuable des États-Unis ("X") illustre ce point:

> Les revenus extraterritoriaux réalisés par la filiale suisse [de X] ne sont pas tirés d'exportations à partir des États-Unis. Le montant des revenus que [X] exclura conformément à la Loi est sans rapport avec le point de savoir si, et dans quelle mesure, [X] réalise des transactions à l'exportation. En fait, la décision de la société de choisir de devenir un contribuable des États-Unis est absolument sans rapport avec le point de savoir si, et dans quelle mesure, [X] réalise des transactions à l'exportation.[47]

En conséquence, la distinction que fait le Canada entre les revenus "réalisés à l'étranger" et les revenus "d'origine nationale réalisés à l'exportation" est, au mieux, illusoire.

b) Les États-Unis n'ont pas inclus les transactions qui se déroulent entièrement à l'étranger pour "embrouiller la situation"

52. Le Canada admet que l'"élément "revenus réalisés à l'étranger" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure destinée à éviter la double imposition". Le Canada conteste néanmoins l'application de l'exclusion prévue par la Loi aux revenus réalisés à l'étranger qui sont tirés de transactions à l'exportation. Entre autres choses, cette déclaration ne reconnaît pas comment les contribuables des États-Unis peuvent compter sur l'exclusion prévue par la Loi pour les transactions autres qu'à l'exportation.

---

[43] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 33.
[44] *Id.*
[45] *Id.*
[46] *Id.*
[47] Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 7.

53. Les États-Unis ont expliqué dans leur première communication et ci-dessus que la Loi s'applique à une large gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger.[48] Toutes ces transactions peuvent être réalisées sans impliquer de marchandises ou de services originaires des États-Unis, c'est-à-dire que ces transactions n'impliquent pas nécessairement d'exportation à partir des États-Unis. Comme une société l'a expliqué, des revenus extraterritoriaux peuvent être réalisés par des sociétés étrangères et ils peuvent être "réalisés exclusivement dans le cadre de transactions qui se déroulent hors des États-Unis ou à l'étranger".[49]

54. Ainsi, contrairement à ce qu'affirme le Canada, la Loi prévoit une mesure utile de protection contre la double imposition en ce qui concerne les transactions autres qu'à l'exportation. Elle s'applique pleinement aux transactions autres qu'à l'exportation et elle sera utilisée par les contribuables des États-Unis qui perçoivent des revenus qui sont tirés de ventes réalisées entièrement hors des États-Unis, y compris des sociétés étrangères.

c) Le Canada restreint indûment la cinquième phrase de la note de bas de page 59

55. Dans sa communication, le Canada tente de restreindre le sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 ou d'ajouter des conditions qui ne figurent pas dans son texte. Le Canada fait valoir d'abord que les revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 sont *exclusivement* les revenus pouvant être imputés à des processus économiques qui se déroulent hors du pays de résidence du contribuable. Le Canada fait valoir encore que le bénéfice de la protection contre la double imposition ne peut être accordé qu'aux contribuables ayant des "établissements stables" dans des juridictions autres que celle de leur pays de résidence. Comme les États-Unis le démontrent ci-dessous, ni l'une ni l'autre de ces thèses ne sont correctes.

i) La définition des revenus de source étrangère que donne le Canada est erronée

56. Le Canada semble en désaccord avec la définition des revenus de source étrangère avancée par les États-Unis – à savoir, une évaluation fondée sur l'ensemble des faits et circonstances qui pouvaient amener à considérer que des revenus sont réalisés à l'étranger. Le Canada semble faire valoir que les revenus sont de "source étrangère" seulement dans la mesure où ils peuvent être imputés à des processus économiques qui se déroulent hors du pays de résidence du contribuable. Le Canada va même jusqu'à affirmer que selon les États-Unis les revenus extraterritoriaux sont des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 simplement "[du] fait que les produits des ventes proviennent de sources étrangères".[50] Le Canada schématise à l'excès la thèse des États-Unis, et il n'explique pas en quoi sa définition est conforme au texte pertinent.

57. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, une source étrangère de paiement n'est que l'un des nombreux facteurs qui pouvaient permettre de considérer que des revenus étaient de "source étrangère". Dans son sens ordinaire, l'expression "revenus de source étrangère" aux fins de la note de bas de page 59 désigne les bénéfices ou les gains réalisés hors des frontières ou du territoire du Membre de l'OMC qui prend une mesure pour éviter la double imposition.[51] Les États-Unis ont expliqué encore que les principaux éléments indiquant si des bénéfices ou des gains ont été réalisés hors des frontières ou du territoire d'un pays pourraient être notamment les suivants: les biens ou services en question sont vendus hors du territoire de l'autorité fiscale, l'acheteur se trouve hors du territoire de l'autorité fiscale; le transfert de propriété de la marchandise, le paiement ou son autorisation ou les activités économiques à l'origine de la vente (ou du moins une partie d'entre elles) ont lieu hors du territoire de l'autorité fiscale. Ces éléments sont

[48] L'article 3 de la Loi, portant modification de l'article 941 a) 1) du Code des impôts, décrit les types de transactions visés.

[49] Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 6.

[50] *Communication du Canada en tant que tierce partie*, paragraphe 34.

[51] Voir la première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 166 et 167.

autant de facteurs qui peuvent faire que des revenus sont assujettis à l'impôt dans deux pays. Il est important de noter que cette définition inclut les revenus pouvant être imputés aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger, mais que le libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 ne semble pas faire des processus économiques qui se déroulent à l'étranger l'unique facteur permettant de déterminer ce que désigne, ou ne désigne pas, l'expression "revenus de source étrangère".

58. L'expression "revenus extraterritoriaux" au sens de la Loi comporte tous ces éléments étrangers qui peuvent faire en sorte que lesdits revenus sont assujettis à la double imposition.[52] Le principe fondamental de la Loi est d'exclure du champ de l'impôt les revenus provenant de transactions qui se déroulent à l'étranger. En ce qui concerne les types de transactions pouvant générer des revenus susceptibles d'être exclus, la Loi dispose que les biens concernés doivent être utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis.[53] Ainsi, les acheteurs de ces biens se trouvent normalement hors des États-Unis; ils autorisent ou effectuent généralement le paiement dans un autre pays et, dans bien des cas, la propriété est également transférée dans cet autre pays. Les biens peuvent être produits hors des États-Unis[54], et les niveaux prescrits d'activité économique doivent avoir lieu à l'étranger pour ce qui est des fonctions de vente et de distribution associées aux transactions remplissant les conditions requises.[55]

59. Pour constater que l'exclusion prévue par la Loi ne constitue pas une mesure visant à éviter la double imposition, on ne doit pas se contenter d'affirmer simplement que les processus économiques qui se déroulent à l'étranger sont la condition *sine qua non* des "revenus de source étrangère". Il faudrait montrer pourquoi les revenus extraterritoriaux, qui comportent un certain nombre d'éléments étrangers, ne peuvent pas être assujettis à l'impôt dans deux pays, ne peuvent pas donner lieu à une double imposition, et ne peuvent pas à leur tour être protégés contre cette double imposition au moyen de la Loi.

ii) Il n'y a pas de prescription concernant un "établissement stable"

60. Le Canada semble faire valoir que, même si les revenus extraterritoriaux sont suffisamment étrangers par nature, ils ne font pas l'objet d'une double imposition parce que les contribuables des États-Unis qui peuvent se prévaloir de la Loi ne sont pas tenus de maintenir un "établissement stable" dans un pays d'imposition étranger. Le Canada fait valoir que, en l'absence de prescription relative à un "établissement stable", les processus économiques qui se déroulent à l'étranger prévus dans la Loi "ne créent pas une présence à l'étranger susceptible de donner lieu à un impôt et, par conséquent, ne seraient pas considérés comme donnant lieu à des revenus industriels et commerciaux réalisés à l'étranger faisant l'objet d'une double imposition".[56]

61. Avec cette thèse, le Canada feint d'ignorer que, de même qu'il n'y a pas de consensus international quant à ce qui constitue des revenus de source étrangère, il y a une divergence de vues et de pratiques entre les pays quant à ce qui assujettit une entreprise non résidente à la compétence fiscale d'un pays. Les États-Unis, par exemple, ne souscrivent pas en général à l'idée qu'une entreprise non résidente doit avoir un "établissement stable" aux États-Unis pour y être assujettie à l'impôt. Les États-Unis cherchent plutôt à établir si une proportion suffisante de l'activité économique

[52] Par exemple, une société a déclaré que "[l]es revenus extraterritoriaux réalisés par cette filiale suisse de [X] sont assujettis à l'impôt en Suisse. La décision de la filiale suisse de devenir un contribuable des États-Unis ne dégage pas la filiale suisse de l'obligation de payer des impôts au gouvernement suisse. Toutefois, comme les revenus extraterritoriaux sont exclus des revenus bruts au sens de la Loi régissant l'exclusion des revenus territoriaux, les revenus susceptibles d'être exclus réalisés par cette filiale suisse [de X] ne seront pas assujettis à la double imposition, mais seulement à l'impôt en suisse". Pièce n° 9 des États-Unis, paragraphe 10.

[53] Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 943 a) 1) B) du Code des impôts.

[54] Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts.

[55] Article 3 de la Loi, portant modification de l'article 942 b) du Code des impôts.

[56] Communication du Canada en tant que tierce partie, paragraphe 34.

est réalisée aux États-Unis, dans le cadre d'une transaction ou d'une série de transactions donnée, pour déterminer qu'un contribuable a conduit "une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis".[57] Les revenus "qui ont un lien effectif" avec cette activité commerciale ou industrielle sont assujettis à l'impôt aux États-Unis. En bref, les États-Unis n'exigent pas qu'il existe une activité économique fixe ou durable.

62. Les États-Unis ne sont pas les seuls à s'en remettre à un critère plus flexible que l'équivalent d'un "établissement stable". Aux termes de l'article 253 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada, le fait d'obtenir des commandes ou de mettre des articles en vente au Canada par l'intermédiaire d'un agent ou d'un préposé (indépendamment du point de savoir si le contrat ou la transaction doit être réalisé au Canada ou hors du Canada) peut être considéré comme la réalisation d'une activité économique au Canada aux fins de la fiscalité.[58] De même, pour prendre l'exemple d'un État membre des CE, dans la législation fiscale du Royaume-Uni il est tenu compte d'un certain nombre de facteurs, y compris le lieu où un contrat est passé, pour déterminer si des "revenus commerciaux" sont imposables au Royaume-Uni.[59]

63. La Loi tient compte des différentes approches possibles dans le monde pour déterminer la compétence fiscale. Elle reconnaît que d'autres pays appliquent des critères différents qui reposent parfois sur des distinctions factuelles subtiles pour déterminer si des revenus sont assujettis à leur régime fiscal. Aux termes de la Loi, par conséquent, les transactions générant des revenus extraterritoriaux doivent comporter un certain nombre d'éléments étrangers susceptibles de montrer qu'il existe un lien suffisant avec un régime fiscal étranger pour que des contribuables des États-Unis puissent être assujettis à l'impôt à l'étranger.

64. Il est vrai, comme l'affirme le Canada, que certaines conventions fiscales bilatérales auxquelles les États-Unis sont parties sont fondées sur le critère de l'OCDE, à savoir qu'un non-résident ne doit pas être assujetti à l'impôt en l'absence d'un "établissement stable". Toutefois, comme expliqué plus haut, les conventions fiscales bilatérales sont un moyen de protection additionnel contre la double imposition par rapport aux législations intérieures. La législation fiscale nationale de certains pays confère à ceux-ci une compétence plus large, s'agissant des revenus des non-résidents, que celle prévue par la plupart des conventions fiscales. En fait, l'une des raisons qui conduisent un pays à conclure une convention fiscale bilatérale est d'assurer une protection contre la double imposition à travers ces critères plus exigeants. Le fait que des pays s'en remettent à des conventions fiscales bilatérales pour éviter à leurs entreprises d'être assujetties à l'impôt étranger en l'absence d'un "établissement stable" ne signifie nullement que les mesures intérieures visant à éviter

---

[57] Tout ce qui est requis pour établir qu'une activité commerciale ou industrielle est conduite aux États-Unis est que l'activité économique soit "considérable, continue et régulière". Par exemple, on a considéré qu'il était conduit une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis si dans le cadre de son l'activité à l'exportation aux États-Unis un ressortissant étranger obtenait des commandes, inspectait des marchandises, procédait à des achats, réalisait des ventes et maintenait un bureau et un compte bancaire. United States v. Balanovski, 236 F.2d 298 (2nd Cir. 1956), cert. denied, 352 U.S. 968 (1957) (pièce n° 10 des États-Unis). Il a été considéré que le simple fait de posséder et de gérer activement des biens immobiliers aux États-Unis constituait une activité commerciale ou industrielle dans ce pays. Voir De Amodio v. Commissioner, 34 T.C. 894 (1960), aff'd, 299 F.2d 623 (3rd Cir. 1962) (pièce n° 11 des États-Unis; Lewenhaupt v. Commissioner, 20 T.C. 151 (1953), aff'd, 221 F.2d 227 (9th Cir. 1955) (pièce n° 12 des États-Unis). En outre, la compétence fiscale des États-Unis s'étend en général à une catégorie de revenus en relation avec la conduite d'activités commerciales ou industrielles aux États-Unis (revenus "qui ont un lien effectif") qui est plus large que la catégorie des revenus imposables liés à l'existence d'un établissement stable aux États-Unis. Voir Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107 (pièce n° 13 des États-Unis); Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604 (pièce n° 14 des États-Unis), dispositions développées par Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308 (pièce n° 15 des États-Unis).

[58] Voir la pièce n° 16 des États-Unis.

[59] Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United Kingdom, 989-2nd (1999, Bureau of National Affairs), pages A-80 et A-81 (pièce n° 17 des États-Unis).

la double imposition ne puissent pas prévoir des critères moins élevés (en particulier quand il n'existe pas de telle convention).

iii) Les décisions dans l'affaire FSC jettent un doute sur les processus économiques qui se déroulent à l'étranger en tant que critère des "revenus de source étrangère"

65. L'une des raisons pour lesquelles les États-Unis ont adopté l'approche ci-dessus – et ont choisi de ne pas retenir exclusivement les processus économiques qui se déroulent à l'étranger comme critère des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 – est que les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire FSC jettent un doute sur le bien-fondé d'un critère aussi restreint.

66. Comme le Groupe spécial pourra se le rappeler, les États-Unis ont fondé en grande partie leur argumentation dans le différend concernant les FSC sur le Texte de conciliation de 1981 du Conseil du GATT. Le Texte de conciliation dit d'abord ceci:

> "Le Conseil adopte ces rapports, étant entendu que, en ce qui concerne les cas considérés ici et d'une manière générale, les *processus économiques (y compris les transactions concernant des marchandises exportées), qui se déroulent en dehors du ressort territorial du pays exportateur, ne doivent pas nécessairement être imposés par celui-ci et ne devraient pas être considérés comme des activités d'exportation* au sens de l'article XVI, paragraphe 4, de l'Accord général."[60]

Les États-Unis ont cité ce texte pour appuyer l'idée que la note de bas de page 59 autorisait les Membres de l'OMC à exclure du champ de l'impôt les revenus obtenus à l'exportation qui peuvent être imputés à des processus économiques se déroulant à l'étranger et que l'exclusion de ces revenus du champ de l'impôt ne constitue pas une subvention à l'exportation.

67. Dans l'affaire FSC, le Groupe spécial et l'Organe d'appel, toutefois, ont estimé que le Texte de conciliation n'avait pas de rapport avec l'Accord SMC en général et avec la note de bas de page 59 en particulier. Comme l'a déclaré l'Organe d'appel, "[l']action du Conseil de 1981 concernait une disposition différente, l'article XVI:4 du GATT de 1947, et non les disciplines en matière de subventions à l'exportation établies par les articles 1.1 et 3.1 a) de l'Accord SMC".[61]

68. En conséquence, l'idée que les "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59 peuvent être directement assimilés aux revenus tirés de processus économiques se déroulant à l'étranger, comme le Canada semble le faire valoir, ne peut pas être déduite du libellé du Texte de conciliation de 1981. Une telle interprétation doit émaner du libellé de la note de bas de page 59 elle-même. Or, comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication et plus haut, le texte de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 n'est pas susceptible d'être interprété de manière aussi restreinte.

III. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'EST PAS INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE 3.1 B) DE L'ACCORD SMC

69. L'Australie fait valoir que la Loi subordonne l'exclusion des revenus extraterritoriaux à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés et qu'elle est, de ce fait,

[60] Affaires Législations fiscales, rapports adoptés les 7 et 8 décembre 1981, IBDD, S28/121 (1982) (pas d'italique dans l'original).

[61] FSC (Organe d'appel), paragraphe 119.

incompatible avec l'article 3.1 b) de l'Accord SMC.[62] Comme on l'a vu plus haut, cet argument repose sur une présentation erronée de la Loi. L'Australie déclare ceci:

> [p]our que les biens constituent "des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises [au sens de la Loi], il faut qu'au moins 50 pour cent de leur valeur loyale et marchande soient imputables à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits *aux États-Unis.* … L'exonération d'impôts ne pouvant être accordée que si la condition d'une teneur [de] 50 pour cent en éléments d'origine nationale est remplie, elle est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.[63]

70. Cependant, contrairement à l'argument de l'Australie, la Loi n'exige pas que quelconque portion de la valeur d'un produit final soit "imputable à des articles fabriqués … aux États-Unis". En outre, la Loi ne comporte pas de "condition d'une teneur ... en éléments d'origine nationale".

71. Au sens de la Loi, les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont les "biens dont 50 pour cent au plus de la valeur loyale et marchande peuvent être imputés à des articles fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis et aux coûts salariaux directs … supportés hors des États-Unis.[64] Il semble que l'Australie fasse une lecture erronée de cette disposition quand elle déclare que 50 pour cent de la valeur loyale et marchande des biens doivent pourvoir être imputés à des articles fabriqués aux États-Unis. En réalité, la règle des 50 pour cent ne s'applique qu'à la valeur des articles d'origine étrangère et des coûts salariaux directs supportés à l'étranger pour fabriquer un produit fini. La règle ne limite pas la valeur des autres éléments d'origine étrangère. Par conséquent, des biens peuvent satisfaire à la règle des 50 pour cent même si leur teneur est à 100 pour cent d'origine étrangère.

IV. LES ÉTATS-UNIS ONT MIS EN ŒUVRE LES RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD

72. L'Australie fait valoir que les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC pour le 1er novembre 2000, conformément au délai prorogé fixé par l'ORD. Les États-Unis ont expliqué dans leur première communication que la Loi est conforme aux recommandations et décisions de l'ORD puisqu'elle abroge les dispositions relatives au FSC avec effet au 30 septembre 2000 et qu'elle dispose qu'il ne peut pas être établi de FSC après cette date.

73. La Loi prévoit une période transitoire de protection pour atténuer la charge administrative et l'impact que l'abrogation des dispositions relatives au FSC pourrait avoir sur les activités économiques des contribuables. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, l'application de dispositions transitoires limitées destinées à permettre aux contribuables de s'adapter à un nouveau régime est une pratique courante aux États-Unis et dans d'autres pays quand une législation fiscale importante est abrogée. En outre, il est raisonnable en l'espèce de prévoir des dispositions transitoires limitées compte tenu de la dépendance des contribuables par rapport au régime FSC – dépendance due, en partie, au fait que les CE ont attendu 13 ans après la promulgation du régime FSC pour contester celle-ci.

---

[62] Communication de l'Australie en tant que tierce partie, paragraphe 19.
[63] *Id.* (italique dans l'original).
[64] Article 2 de la Loi, portant modification de l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts.

74. L'Australie ignore complètement les arguments présentés par les États-Unis dans leur première communication en ce qui concerne le bien-fondé des règles transitoires prévues par la Loi. En conséquence, les États-Unis renvoient respectueusement le Groupe spécial à ces arguments figurant dans leur première communication.[65]

V. CONCLUSION

75. Pour les raisons exposées ci-dessus et dans la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, les États-Unis demandent respectueusement au Groupe spécial de rejeter les allégations et arguments des CE et de faire les constatations demandées au paragraphe 239 de la *première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*.

[65] Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 37 et 38 et 223 à 239.

LISTE DES PIÈCES PRÉSENTÉES PAR LES ÉTATS-UNIS

Numéro	Document
9	Confidential Taxpayer Statement (Déclaration confidentielle d'un contribuable)
10	*United States v. Balanovski*, 236 F.2d 298 (2nd Cir. 1956)
11	*De Amodio v. Commissioner*, 34 T.C. 894 (1960)
12	*Lewenhaupt v. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953)
13	Rev. Rul. 91-32, 1991-1 C.B. 107
14	Rev. Rul. 81-78, 1981-1 C.B. 604
15	Rev. Rul. 84-17, 1984-1 C.B. 308
16	Section 253 of the Canadian Income Tax Act (Article 253 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada)
17	*Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in the United* Kingdom, 989-2nd (1999, Bureau of National Affairs), pages A-80 et A-81

ANNEXE D

Déclarations orales des parties

	Table des matières	Page
Annexe D-1	Déclaration orale des Communautés européennes	D-2
Annexe D-2	Déclaration finale des Communautés européennes	D-17
Annexe D-3	Déclaration orale des États-Unis	D-25
Annexe D-4	Déclaration finale des États-Unis	D-61

ANNEXE D-1

DÉCLARATION ORALE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(13-15 mars 2001)

TABLE DES MATIÈRES

Page

1. La question à l'examen 3
2. Exclusion ou exemption 4
3. Qu'est-ce qu'une catégorie de revenus? 4
4. Qui peut le plus ne peut pas toujours le moins 5
5. Quel est le cadre analytique correct (ou la référence correcte) à employer pour évaluer la subordination aux exportations? 6
6. Il peut y avoir des subventions subordonnées aux exportations au sein d'un programme plus vaste 7
7. Il faut donner un sens à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* 7
8. Le moyen de défense relatif à la double imposition – pratique internationale 9
9. L'objet de la dernière phrase de la note de bas de page 59 10
10. Le fait que certains pays puissent imposer certains revenus extraterritoriaux ne justifie pas l'utilisation d'un tel système à l'encontre de Membres de l'OMC qui ne le font pas 10
11. La dernière phrase de la note de bas de page 59 est limitée aux revenus de source étrangère 11
12. L'article III:4 du GATT prohibe les incitations aux produits d'origine nationale 12
13. Pièce n° 9 confidentielle des États-Unis 15

Liste des pièces 16

Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial,

1. Les CE savent que vous avez soigneusement étudié les communications qui vous ont été présentées, et seront brèves dans leurs observations liminaires.

2. Nous nous efforcerons d'aider le Groupe spécial en mettant en lumière ce qui nous apparaît comme les points les plus importants.

1. La question à l'examen

3. Tout d'abord, pour situer les autres questions dans leur contexte, les CE voudraient rappeler que la question dont le Groupe spécial est saisi est celle de savoir si les États-Unis ont correctement mis en œuvre les recommandations faites par le Groupe spécial dans la procédure initiale – en fait, s'ils ont **retiré la subvention** – dans le délai fixé par l'Organe de règlement des différends.

4. La réponse immédiate et facile à cette question est, de toute évidence: non. Les subventions FSC n'ont pas été retirées avec effet au 1er octobre 2000 et sont, en fait, toujours offertes sous leur forme initiale – et le resteront indéfiniment. Rien n'indique que le régime de remplacement des FSC ait déjà été utilisé par qui que ce soit. Les règlements d'application et orientations n'ont pas encore été publiés et aucune date n'a été fixée pour cette publication.

5. La dernière information dont disposent les CE est celle qui est publiée dans le Daily tax report du BNA (Bureau of National Affairs) en date du 8 mars 2001, selon laquelle Dirk Suringa, du Bureau du Conseiller du Trésor américain en matière de fiscalité internationale, aurait dit[1]:

> ... il était trop tôt pour dire quand les réglementations proposées seraient publiées, mais les professionnels intéressés pouvaient être assurés que le Trésor y voyait un important projet et demanderait au public d'apporter sa contribution à leur mise au point.

6. Pour les CE, cela rappelle l'affirmation contenue dans le rapport relatif à la procédure *Australie – Saumons* au titre de l'article 21:5 dans laquelle le Groupe spécial a affirmé ce qui suit:

> "À notre avis, on peut dire qu'un nouveau régime de mesures de mise en œuvre "*existe*" quand ce régime énonce toutes les prescriptions et tous les critères auxquels il faut satisfaire pour que le produit visé puisse pénétrer sur le marché du Membre concerné. Pour que les produits puissent pénétrer sur le marché, il faut aussi que les nouvelles mesures énonçant ces prescriptions et critères soient en vigueur. *Nous ne considérons pas qu'un règlement-cadre énonçant les prescriptions et critères fondamentaux – mais non la totalité des prescriptions et critères – soit suffisant pour qu'un nouveau régime* "*existe*"..."[2]

7. C'est pourquoi les CE estiment que les subventions FSC n'ont pas été retirées.

8. Le mandat du Groupe spécial inclut aussi la compatibilité des nouvelles mesures avec les règles de l'OMC, et il doit donc répondre à une question moins immédiate mais qui, de l'avis des CE, n'est guère moins facile: le régime de remplacement des FSC, une fois véritablement opérationnel, serait-il compatible avec les règles de l'OMC.

---

[1] Voir la pièce n° 14 des CE.

[2] Rapport du Groupe spécial, procédure au titre de l'article 21:5, *Australie – Mesures visant les importations de saumons* ("*Australie – Saumons*"), WT/DS18/RW, adopté le 20 mars 2000, paragraphe 7.28 (pas d'italique dans l'original).

9. Si, laissant de côté les détails, on examine ce que les États-Unis ont fait, cette question peut être posée en d'autres termes, à savoir: l'OMC prohibe-t-elle simplement les subventions à l'exportation qui sont **conditionnées** d'une certaine façon? Une subvention à l'exportation prohibée peut-elle être présentée sous un **nouvel habillage** ou un **nouvel assemblage** – de manière que les effets en soient les mêmes mais qu'elle ne soit plus prohibée? L'OMC s'attache-t-elle à la forme plutôt qu'au fond? Les CE estiment que les réponses à ces questions sont évidentes. Le reste de la présente déclaration visera à montrer que l'on aboutit aux mêmes réponses lorsque l'on considère les choses en détail.

2. Exclusion ou exemption

10. Les CE croient comprendre que les États-Unis ne cherchent pas à soutenir que le simple fait de présenter le régime de remplacement des FSC comme une "exclusion" plutôt que comme une "exemption" soit de nature à déterminer s'il s'agit ou non d'une subvention. Au paragraphe 88 de leur première communication écrite, les États-Unis indiquent que:

> ... la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne serait en aucun cas déterminante. Selon le critère énoncé au sous-alinéa ii), la question est de savoir si l'impôt sur les revenus qui sont désormais exclus serait normalement dû en droit aux pouvoirs publics.

11. Tel était en effet le critère, comme les CE l'ont indiqué avec insistance dans leurs communications écrites. Les CE attendent avec intérêt de voir si les États-Unis admettront finalement l'existence d'une subvention lorsqu'ils répondront à la première question qui leur est posée par le Groupe spécial, dans laquelle le Groupe spécial fait observer à juste titre que l'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" - donc l'exclusion du champ de l'impôt - est définie comme étant un montant "dont l'exclusion entraînerait une réduction du revenu imposable du contribuable" d'un montant défini. (Ces montants étant, comme les CE l'ont expliqué[3], arithmétiquement identiques aux montants exclus en vertu du régime FSC.)

3. Qu'est-ce qu'une catégorie de revenus?

12. La Loi sur le remplacement du régime FSC est construite autour de l'affirmation de l'Organe d'appel[4] selon laquelle

> un Membre a, en principe, le pouvoir souverain d'imposer une catégorie particulière de recettes, s'il le souhaite. Il a aussi la possibilité de ne *pas* imposer une catégorie particulière de recettes.

13. Le Groupe spécial aura peut-être remarqué que les États-Unis omettent[5] les mots "en principe" lorsqu'ils citent l'Organe d'appel, et qu'ils omettent aussi de mentionner que l'Organe d'appel ajoute ensuite immédiatement: Mais, dans les deux cas, le Membre doit respecter ses obligations dans le cadre de l'OMC.

14. La thèse des États-Unis est donc que les "revenus extraterritoriaux" constituent une catégorie de revenus et qu'ils ont le pouvoir souverain de ne pas les imposer.

15. Les CE n'admettent pas que les "revenus extraterritoriaux" puissent être considérés comme une "catégorie de revenus" au sens où cette expression a été employée par l'Organe d'appel. Elles

---

[3] Première communication écrite des CE, paragraphes 35 à 37, deuxième communication écrite des CE, paragraphes 23 et 24.

[4] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

[5] Voir, par exemple, la première communication écrite des États-Unis, paragraphes 64 et 74.

n'admettent pas que n'importe quelle catégorie de revenus arbitrairement définie puisse être exclue du champ de l'impôt, car dans le cas contraire, l'article 1.1 a) 1) ii) de l'*Accord SMC* qui fait de l'"abandon de recettes" une forme de subvention serait dépourvu de sens.

16. Comme nous l'avons dit dans notre deuxième communication écrite[6], le sens correct de "catégorie" dans ce contexte est "classe de revenus" ou "type de revenus". Pour les CE, cela désigne des revenus créés de manière différente.

17. On trouve une justification textuelle de cette position dans l'*Accord SMC* dans lequel différents types d'impôts directs sont énumérés, tels que:

> impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu, ainsi que les impôts sur la propriété immobilière.[7]

18. Les CE notent que l'on trouve une semblable catégorisation des différents types de revenus à l'article 61 du Code des impôts.[8]

19. Tels sont les différents types de revenus que les Membres de l'OMC ont *en principe* le pouvoir souverain d'imposer ou de ne *pas* imposer.

20. Par exemple, si un Membre décidait de ne pas percevoir d'impôts sur la propriété immobilière - ou même sur les bénéfices des entreprises - il ne créerait pas pour autant une subvention.

21. Mais les "revenus extraterritoriaux" ne constituent pas une telle catégorie de revenus. Les véritables "revenus exclus", "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" constituent encore moins une telle catégorie. En réalité, les États-Unis ont introduit une exemption - ou exclusion - conditionnelle du champ de l'impôt en faveur de certains des bénéfices des entreprises qui seraient normalement imposables dans le système américain.

4. Qui peut le plus ne peut pas toujours le moins

22. La deuxième erreur fondamentale des États-Unis est d'assumer que s'ils peuvent exclure l'intégralité d'une catégorie de revenus – de leur point de vue, les "revenus extraterritoriaux", du point de vue des CE, les bénéfices des entreprises – ils doivent pouvoir en exclure une partie. Cela conduit les États-Unis à proclamer un principe fondamentalement erroné, lorsqu'ils disent

> Le fait qu'une exclusion est limitée ou restreinte n'en fait pas une subvention au sens de l'article premier. [9]

23. Comme les CE l'ont fait observer, l'essence même d'une subvention est d'être accordée par les pouvoirs publics à certains mais pas à d'autres. Le principe "qui peut le plus peut le moins" est peut-être applicable au *montant* d'une exemption, mais il ne s'applique pas à la *portée* de l'exemption – ni, bien sûr, aux conditions attachées à une exemption (et ne peut pas non plus justifier une discrimination).[10]

---

[6] Première communication écrite des CE, paragraphe 84.

[7] Note de bas de page 58 de l'*Accord SMC*, libellée comme suit:

> Aux fins du présent accord:
> L'expression "impôts directs" désigne les impôts sur les salaires, bénéfices, intérêts, loyers, redevances et toutes autres formes de revenu, ainsi que les impôts sur la propriété immobilière.

[8] Voir la pièce n° 4 des États-Unis.

[9] Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 91.

[10] Deuxième communication écrite des CE, paragraphes 79 et 80.

5. Quel est le cadre analytique correct (ou la référence correcte) à employer pour évaluer la subordination aux exportations?

24. Les États-Unis ont raison de dire qu'il y a une différence quant au "cadre analytique"[11] entre les CE et les États-Unis s'agissant d'examiner si l'exclusion prévue par le nouveau régime est ou non subordonnée aux résultats à l'exportation.

25. Comme les CE l'ont expliqué dans leur deuxième communication écrite, c'est le cadre analytique retenu par les États-Unis qui ne correspond pas à l'*Accord SMC*, et non celui qu'ont retenu les CE.[12]

26. De même que l'essence d'une subvention réside dans une différence de traitement, et qu'il est nécessaire de comparer une situation à une référence pertinente, de même, on ne peut comprendre une subordination que si l'on compare une situation avec une autre.

27. Les États-Unis allèguent qu'il n'y a pas dans l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC* de fondement textuel justifiant l'approche adoptée par les CE, qui consiste à comparer le traitement d'une transaction à l'exportation avec celui d'une vente sur le marché intérieur. Mais l'approche retenue par les États-Unis exige aussi une comparaison. La comparaison que les États-Unis engagent le Groupe spécial à faire est une comparaison entre la vente de produits fabriqués aux États-Unis pour l'exportation et la vente de produits fabriqués à l'étranger pour consommation finale hors des États-Unis. Les CE posent alors la question: où est-il dit, dans le texte de l'article 3.1 a), que telle est la comparaison pertinente?

28. Il est évident qu'une comparaison est nécessaire. De fait, les deux parties le reconnaissent.

29. Pour déterminer l'approche correcte, il convient d'interpréter correctement l'*Accord SMC* et de l'appliquer correctement aux circonstances de l'affaire.

30. Les CE ne répéteront pas leurs arguments détaillés, mais développeront la thèse selon laquelle il faut comparer ce qui est comparable. Les États-Unis comparent des choses qui ne le sont pas. Expliquons-nous.

31. Le régime de remplacement des FSC est une subvention *fondée sur des transactions*. La subvention est obtenue par réduction du montant des impôts payables au titre des bénéfices tirés d'une transaction donnée. De plus, le contribuable a le droit de choisir, transaction par transaction, d'utiliser ou non le régime de remplacement des FSC[13] et de choisir la méthode qu'il emploiera pour calculer le montant des "revenus exclus".[14]

32. En conséquence, il est nécessaire d'examiner l'opération que réalise le contribuable. Un producteur américain de biens a, dans le cours ordinaire de ses affaires, le choix entre vendre à un acheteur local ou à un acheteur étranger. Dans le premier cas, il ne reçoit pas de subvention, dans le second, il en reçoit une. Telle est l'analyse correcte, et elle fait clairement apparaître la subordination de la subvention aux exportations; la subvention n'est reçue que si les biens sont exportés.

33. Les États-Unis voudraient que l'on compare la vente par un contribuable américain à un acheteur étranger d'un bien qu'il a produit aux États-Unis avec la vente par un contribuable américain

[11] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 130.

[12] Première communication écrite des CE, section 3.3.2 (paragraphes 74 à 103) et deuxième communication écrite des CE, section 4.3.1 (paragraphes 98 à 110).

[13] Voir le nouvel article 942 a) 3) du Code des impôts.

[14] Voir le nouvel article 941 a) 2) du Code des impôts.

d'un bien produit à l'étranger à un acheteur étranger pour conclure qu'il n'y a pas subordination aux exportations.

34. Que ce ne soit pas là la comparaison correcte ressort déjà du fait que si le contribuable américain choisit de vendre le bien produit à l'étranger, il a encore en sa possession le bien produit aux États-Unis. Que doit-il en faire? La réponse est simple. Ou bien il le vendra sur le marché intérieur, ou alors il l'exportera, et il se trouve donc placé face au choix réel – celui que les CE ont qualifié de pertinent! En conséquence, la subvention est subordonnée aux résultats à l'exportation.

6. Il peut y avoir des subventions subordonnées aux exportations au sein d'un programme plus vaste

35. Les États-Unis voudraient nous faire croire que puisqu'il y a, au moins en théorie, un certain nombre de moyens autres que l'exportation d'obtenir la subvention prévue par le régime de remplacement des FSC, cela met l'ensemble du programme à l'abri d'une constatation établissant qu'il y a subordination aux exportations. Toutefois l'*Accord SMC* prohibe les "subventions" qui sont subordonnées aux résultats à l'exportation aussi bien que les programmes de subvention. Dans le cas de la subvention prévue par le régime de remplacement des FSC, les CE ne contestent pas qu'il soit théoriquement possible d'obtenir la subvention sans exporter. Toutefois, le fait que cette possibilité existe ne signifie pas que toutes les subventions accordées en vertu de la Loi ne sont pas subordonnées aux exportations.

36. Dans l'affaire *Canada - Aéronefs*[15], l'Organe d'appel a affirmé qu'un avantage n'est pas une chose abstraite. De la même façon, la subordination aux exportations n'est pas une chose abstraite; elle doit être analysée compte tenu du bénéficiaire, de la transaction et du produit concerné. L'approche préconisée par les États-Unis priverait les disciplines SMC de toute efficacité.

37. Les CE ont cité l'exemple du programme Partenariat Technologique Canada, objet de la procédure *Canada – Aéronefs*, comme exemple de cas dans lequel une subvention subordonnée aux exportations était incluse dans un programme plus vaste. Les États-Unis, qui avaient ignoré cet argument lorsqu'ils ont répondu à la première communication écrite des CE, ont répondu au même argument présenté par le Canada en disant que le programme Partenariat Technologique Canada était une subvention subordonnée *de facto* aux exportations et en affirmant à tort que les CE n'ont pas présenté d'allégation quant à une subordination *de facto*.[16] Mais l'argument des États-Unis est de toute façon dénué de fondement. D'une part, l'Organe d'appel a dit que le critère de la subordination est le même, que le différend porte sur une subordination *de jure* ou *de facto*. De plus, comment les États-Unis auraient-ils analysé le programme Partenariat Technologique Canada s'il y avait eu une prescription *de jure* faisant obligation aux constructeurs d'aéronefs d'exporter?

38. Le Groupe spécial se souviendra que les CE ont donné, dans leur première communication écrite, d'autres exemples hypothétiques pour montrer à quel point la position des États-Unis est intenable.

7. Il faut donner un sens à l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC*

39. Ce que les CE veulent surtout faire valoir en ce qui concerne leur allégation relative à l'article 3.1 b) est qu'il faut **donner un sens à toutes** les parties qui le constituent.

---

[15] Rapport de l'Organe d'appel, *Canada - Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada - Aéronefs*"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 154.

[16] Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 28.

40. Le sens de l'article 3.1 b) doit être déterminé compte tenu de l'objectif que poursuivaient les rédacteurs lorsqu'ils ont proposé de l'inclure dans l'*Accord SMC* – à savoir, éviter que l'on n'utilise les subventions pour promouvoir la substitution de produits d'origine nationale à des produits importés.[17]

41. L'article 3.1 b) part de la notion de "subordination", et les CE ont expliqué la signification de ce terme.[18] Toutefois, la question cruciale à laquelle vous devez répondre est la suivante: **subordination à quoi?**

42. Le terme "subordonnées", dans l'article 3.1 b), n'est pas isolé, mais immédiatement qualifié par le membre de phrase "à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" (dans la version anglaise: "upon the use of domestic over imported goods".

43. Ce membre de phrase – auquel les États-Unis n'ont donné aucun sens – signifie "use of domestic in preference to imported" ("de préférence à des produits importés" dans la version française de l'*Accord SMC*; "con preferencia a los importados" dans la version espagnole). Les CE ont également bien précisé ce point dans leur première communication écrite.[19]

44. En conséquence, "subordonnées ... à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés" signifie que pour qu'un programme de subventions soit visé par l'article 3.1 b), il faut que la subvention prévue soit *subordonnée à une prescription qui donne la préférence* à l'utilisation de produits nationaux.

45. En l'espèce, la limitation de la teneur en produits d'origine étrangère est une prescription qui donne lieu à une préférence.

46. Étant donné la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, l'utilisation de produits américains sera **nécessaire dans certains cas**. Cela résulte en toute logique des termes, de la structure et de la conception de la mesure en cause. Comme l'Organe d'appel l'a constaté dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, la subordination en droit "est démontrée sur la base du libellé de la législation ou d'un autre instrument juridique".[20] Par conséquent, le fait que l'utilisation de produits américains sera nécessaire dans certains cas est suffisant pour constater une violation de jure de l'article 3.1 b). De plus, les CE ont illustré au, moyen des exemples contenus dans l'Annexe de sa première communication écrite, des cas dans lesquels l'utilisation de produits américains sera en fait nécessaire.

47. Outre les cas dans lesquels la structure des coûts du produit fini est telle que l'utilisation d'articles américains sera nécessaire, il y a des cas dans lesquels pour **réduire au minimum le risque** de ne pas respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, par exemple parce que le prix du produit final peut diminuer, ou parce que le prix des "articles" qui sont des composants étrangers peut augmenter, la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère amènera les producteurs américains à préférer des "articles" américains.

48. Cette "préférence" est aussi visée par la prohibition inscrite à l'article 3.1 b) dans le membre de phrase "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".

49. Les CE ont donné un sens à toutes les dispositions de l'article 3.1 b), comme l'exigent la Convention de Vienne sur les droits des traités et le principe d'interprétation des traités dit de l'effet utile. Les CE soulignent que les États-Unis n'ont pas donné de sens au membre de phrase "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". Ils ont simplement répondu que (dans

[17] Voir MTN/GNG/NG10/W/29, 22 novembre 1989; MTN/GNG/NG10/W/25, 28 juin 1989; MTN/GNG/NG10/W/27, 6 octobre 1989.
[18] Première communication écrite des CE, paragraphes 199 et 83.
[19] Première communication écrite des CE, paragraphe 165.
[20] Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Aéronefs*, paragraphe 167.

certains cas) la Loi sur le remplacement du régime FSC n'exige pas l'utilisation de produits nationaux[21] et que cela, à leur avis, suffit à exclure qu'une affaire relève de l'article 3.1 b).

50. Constater qu'une limitation maximale de l'utilisation d'"articles" étrangers n'est pas visée par l'article 3.1 b) reviendrait à indiquer clairement aux Membres de l'OMC comment contourner la prohibition qu'ils ont eux-mêmes voulu faire figurer dans l'Accord SMC. Il ne serait pas du tout difficile de reformuler une prescription "positive" imposant l'utilisation de produits nationaux en une prescription imposant de ne pas utiliser plus d'un certain montant ou d'une certaine valeur de produits étrangers.

8. Le moyen de défense relatif à la double imposition – pratique internationale

51. Nous en venons maintenant au moyen de défense des États-Unis relatif à la double imposition. Dans leur première communication écrite, les CE ont donné toute une série de raisons montrant pourquoi le régime de remplacement des FSC est une mesure visant à éviter une imposition unique, et non une double imposition. Elles ne les répéteront pas ici, mais répondront aux nouveaux arguments que les États-Unis ont présentés dans leur deuxième communication écrite.

52. Premièrement, les États-Unis laissent entendre dans leur deuxième communication écrite que l'OCDE, l'ONU, l'OMC et les CE approuvent ou "préconisent" l'utilisation des deux méthodes, imputation et exemption, pour éviter la double imposition et que les États-Unis sont donc habilités à les utiliser en les combinant de n'importe quelle façon.[22]

53. Les États-Unis oublient de mentionner le contexte dans lequel l'utilisation de ces méthodes est admise ou "préconisée". Aucune des entités citées ne préconise l'utilisation de l'une ou l'autre de ces deux méthodes dans des situations qui ne donnent pas lieu à une double imposition internationale. L'objectif des méthodes "préconisées" est d'éviter la double imposition lorsqu'il y a double imposition des mêmes revenus par deux ou plus de deux pays souverains ayant compétence fiscale, non d'accorder des subventions en utilisant l'une ou l'autre méthode, ou les deux.

54. Ce qui est sans précédent dans le régime de remplacement des FSC, et en fait une subvention, c'est l'octroi d'un allègement de la double imposition dans des situations où il n'y a pas double imposition. Comme les CE l'ont expliqué dans leurs communications écrites, la Loi sur le remplacement du régime FSC exclut des revenus du champ de l'impôt dans des cas où d'autres pays ne cherchent pas à imposer ces revenus.[23]

55. Il est vrai que des revenus exclus du champ de l'impôt par l'effet de la subvention de remplacement *élargie* peuvent être assujettis à l'impôt étranger dans certains cas. Ce qui est sans précédent dans la subvention de remplacement élargie, ce n'est pas seulement qu'elle est applicable lorsque l'activité économique se déroule aux États-Unis, mais qu'elle peut donner lieu à la *surcompensation* d'impôts étrangers acquittés et que, par conséquent, outre qu'elle constitue une subvention, elle ne peut pas être considérée comme une mesure visant à éviter la double imposition.[24]

56. De plus, même si les pays jugent parfois préférable d'utiliser l'une ou l'autre méthode pour différents types de revenus ou dans des circonstances différentes, il est apparemment sans précédent d'autoriser les contribuables à choisir *transaction par transaction* d'utiliser l'une ou l'autre méthode.

[21] Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.
[22] Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphes 35 à 37.
[23] Deuxième communication écrite des CE, section 4.6.2 (paragraphes 186 à 198).
[24] Deuxième communication écrite des CE, section 4.6.4 (paragraphes 213 à 218 et 220).

9. L'objet de la dernière phrase de la note de bas de page 59

57. La dernière phrase de la note de bas de page 59 relative au point e) de l'Annexe I de l'*Accord SMC* parle de "mesures *en vue* d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère", et non de "mesures *qui* évitent la double imposition de revenus de source étrangère". L'expression "en vue de" implique un *but* qui est poursuivi au moyen de la mesure et, pour les CE, il va sans dire que ce doit être un but véritable.

58. La question que les CE voudraient poser est alors la suivante: quel serait le but véritable d'une mesure permettant aux contribuables de choisir *transaction par transaction* entre deux systèmes de protection contre la double imposition? Et quand bien même il y aurait une bonne raison à cela, pourquoi assujettir le droit de faire un choix à des conditions comme l'obligation de "ne pas [vendre] pour utilisation finale aux États-Unis" et l'obligation de ne pas excéder une teneur en éléments d'origine étrangère de 50 pour cent, ou pourquoi exclure du régime les ventes de gaz naturel ou de bois d'œuvre brut? Les États-Unis n'ont donné aucune réponse à ces questions, ce qui confirme que le but du régime de remplacement des FSC n'est pas d'éviter la double imposition mais d'accorder une exemption fiscale – d'éviter l'imposition tout court.

10. Le fait que certains pays puissent imposer certains revenus extraterritoriaux ne justifie pas l'utilisation d'un tel système à l'encontre de Membres de l'OMC qui ne le font pas

59. Un autre argument auquel les États-Unis ont tenté de répondre est que le régime de remplacement des FSC ne peut pas être une mesure visant à éviter la double imposition parce qu'il accorde un allègement de l'impôt sur des bénéfices industriels et commerciaux qui ne sont pas générés par un "établissement stable" à l'étranger, critère employé dans les conventions relatives à la double imposition, et ne pourraient donc pas être assujettis à l'impôt dans l'autre pays.[25]

60. Là, les États-Unis soutiennent qu'"il y a une divergence de vues et de pratiques entre les pays quant à ce qui assujettit une entreprise non résidente à la compétence fiscale d'un pays" et que par conséquent ils ont le droit d'exempter d'impôt une vaste catégorie de revenus, faisant valoir qu'il peut y avoir des pays où ils sont assujettis à l'impôt.[26]

61. Les Communautés européennes font observer que les États-Unis n'ont pas cité un seul exemple de pays qui imposerait des "revenus extraterritoriaux" reçus par des sociétés américaines. Les références faites par les États-Unis à ce qu'ils appellent les systèmes fiscaux du Royaume-Uni et du Canada n'emportent pas la conviction, puisque ces deux pays ont conclu des conventions fiscales bilatérales avec les États-Unis.

62. Quoi qu'il en soit, le droit en vigueur dans le seul État membre de l'Union européenne mentionné, le Royaume-Uni, ne l'amènerait pas à imposer des "revenus extraterritoriaux" même s'il n'avait pas conclu de convention fiscale avec les États-Unis.

63. Il ressort d'une lecture plus attentive de l'extrait du traité que les États-Unis ont joint à leur deuxième communication écrite[27] que, quelle qu'ait pu être la situation au XIXe siècle:

> La position généralement adoptée aujourd'hui par les tribunaux est de rechercher si "les opérations dont les bénéfices découlent en substance" se déroulent au Royaume-Uni".

[25] Communication du Canada en tant que tierce partie, paragraphe 34; deuxième communication écrite des CE, paragraphes 193 à 198.
[26] Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphes 61 à 64.
[27] Pièce n° 17 des États-Unis.

64. Ainsi, le principe appliqué au Royaume-Uni est qu'un non-résident peut être assujetti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux si ces bénéfices "découlent en substance" [d'opérations réalisées] au Royaume-Uni. La conclusion de contrats de vente au Royaume-Uni peut bien être *un indicateur* d'activités commerciales et par conséquent d'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices des entreprises au Royaume-Uni, mais le même traité indique plus loin:

> si une société étrangère établit au Royaume-Uni un bureau qui s'acquitte simplement d'activités administratives (par exemple, la tenue des comptes internes de la société étrangère s'agissant des achats et des ventes) ou d'activités de représentation (par exemple, la fourniture de renseignements à des clients potentiels, mais non la présentation d'offres de vente ou la négociation ou l'exécution de contrats), la société étrangère ne sera pas considérée comme ayant des activités commerciales au Royaume-Uni.

65. Il ne semble donc pas que les "revenus extraterritoriaux" américains seraient imposables au Royaume-Uni, même si la convention relative à la double imposition devait cesser d'être en vigueur.

66. Enfin, les CE voudraient faire observer que même si les États-Unis réussissent à trouver quelque part dans le monde un pays qui imposerait les revenus extraterritoriaux, cela justifierait seulement des mesures visant à éviter la double imposition en relation avec ce pays – et non en relation avec la grande majorité des pays qui se sont engagés par traité à ne pas imposer les bénéfices industriels et commerciaux sauf s'il existe un lien sous la forme d'un établissement stable sur leur territoire.

11. La dernière phrase de la note de bas de page 59 est limitée aux revenus de source étrangère

67. Une autre raison, plus claire encore, pour laquelle le régime de remplacement des FSC ne peut pas bénéficier du moyen de défense que fournirait la dernière phrase de la note de bas de page 59 est que, de toute façon, ce texte n'est applicable qu'aux *revenus de source étrangère*.

68. Il est évident que la limitation aux revenus de source étrangère inscrite dans la note de bas de page 59 ne s'y trouve pas par accident. Seuls les revenus de source étrangère sont susceptibles d'être assujettis à une double imposition et c'est, par conséquent, le seul cas dans lequel l'éclaircissement est nécessaire.

69. Il est intéressant de noter que la définition américaine des revenus de source étrangère[28] est inspirée précisément par le désir de décrire une catégorie de revenus générés à l'étranger qui ont *toute chance d'être imposés* par les pays étrangers. Ainsi, dans le texte intitulé General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 (Explication générale de la Loi portant réforme fiscale de 1986) établi par les services de la Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis, il est indiqué que l'intention du Congrès était:

> d'assurer que ... s'agissant de personnes américaines, [les États-Unis] ne traiteraient comme revenus de source étrangère que les revenus générés dans un pays étranger et qui semblaient devoir être assujettis à l'impôt étranger.[29]

[28] Il n'y a pas de définition explicite de cette notion en droit américain, mais la définition est implicite dans les articles 861 à 865 du Code des impôts des États-Unis.

[29] Voir la pièce n° 15 des CE, page 918.

70. Répondant aux arguments de l'Australie et du Canada, les États-Unis persistent à confondre revenus et recettes.[30] Le fait que le prix des produits vendus "non [destinés à une] utilisation finale aux États-Unis" est reçu d'étrangers peut signifier que les recettes sont étrangères, mais non que les revenus, c'est-à-dire les bénéfices, de telles ventes sont étrangers.

71. Cette confusion est particulièrement inexplicable lorsque l'on considère que la Loi sur le remplacement du régime FSC distingue elle-même entre revenus et recettes en disposant dans le nouvel article 941 a) 1) que l'exclusion du champ de l'impôt peut représenter soit 1,2 pour cent des recettes, soit 15 (ou 30) pour cent des revenus, c'est-à-dire des bénéfices.

72. Cette confusion délibérée entre revenus et recettes permet aux États-Unis de soutenir que le bénéfice qu'il protège de l'impôt a en quelque sorte sa *source* hors des États-Unis. Une fois encore, ce sont seulement les recettes qui peuvent avoir une source étrangère (parce qu'elles sont tirées de ventes "non [destinées à une] utilisation finale aux États-Unis"), tandis que les bénéfices peuvent être entièrement procurés par des activités économiques menées aux États-Unis.

12. L'article III:4 du GATT prohibe les incitations aux produits d'origine nationale

73. Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial, puisqu'à notre avis la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère viole l'article 3.1 b), nous serons relativement brefs dans notre examen de l'article III:4 du GATT de 1994.

74. Il nous semble qu'il n'y a pas grand-chose à ajouter à l'allégation des CE au titre de l'article III:4 du GATT de 1994. Les États-Unis n'y ont guère répondu. Dans la mesure où ils y ont répondu, ils n'ont pas abordé le fond de l'allégation, mais ont bien plutôt 1) allégué que les CE avaient décrit de façon incorrecte la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère – présentant eux-mêmes incorrectement, en fait, les arguments des CE, et 2) allégué le manque d'éléments de preuve – fixant en fait un niveau de preuve à la fois vague et non justifié. Nous ne mentionnerons donc que les points suivants:

- l'article III:4 s'applique aux incitations à l'utilisation de produits nationaux;
- il n'y a pas de "charge de la preuve plus lourde" s'agissant d'allégations au titre de l'article III:4 concernant une mesure d'application générale;
- la limitation de la teneur en éléments d'origine locale est une prescription concernant les produits, non les entreprises. Comme cette dernière question est visée par l'une de vos questions, nous nous y arrêterons dans notre réponse.

75. Les États-Unis estiment que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'"exige" pas l'utilisation d'articles fabriqués aux États-Unis.[31]

76. Les États-Unis ne nient pas, toutefois, qu'il y a une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, qui se désigne par l'expression "règle des 50 pour cent"[32], ou même par le terme "prescription".[33]

77. Comme nous l'avons rappelé dans notre première communication écrite, le terme "prescription" l'article III:4 ne vise pas seulement des mesures par lesquelles "une entreprise est

[30] Les États-Unis vont jusqu'à dire que "les ventes réalisées à l'exportation sont une forme de transaction qui se déroule à l'étranger" – Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 57.
[31] Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.
[32] Deuxième communication écrite des États-Unis, sections E et F.
[33] Deuxième communication écrite des États-Unis, paragraphe 200.

juridiquement contrainte de respecter" une prescription, mais aussi les cas dans lesquels "une entreprise accepte volontairement [de faire quelque chose] afin d'obtenir du gouvernement un avantage".[34] Des prescriptions relevant de ce dernier groupe ont été examinées, par exemple, dans les affaires *CEE - Pièces détachées et composants*, *Canada - LEIE* et, très récemment, *Canada - Automobiles.*[35]

78. Étant donné que nul ne conteste qu'il faut satisfaire à la "règle des 50 pour cent" pour obtenir l'avantage fiscal, il n'y a pas désaccord entre les parties pour ce qui est d'admettre qu'il y a une "prescription" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.

79. Pour mémoire, nous voudrions corriger les citations empruntées par les États-Unis à la première communication écrite des CE.[36] Dans les deux premières de ces citations, le mot "prescription" est employé au sens qui lui est donné à l'article III:4. La troisième citation ne fait pas référence à la Loi sur le remplacement du régime FSC, comme les États-Unis l'indiquent, mais à l'un des éléments énumérés dans l'annexe de l'*Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce*.

80. Les CE ont, en tout cas, clairement dit qu'à leur avis la Loi n'oblige pas expressément les producteurs américains à utiliser des "articles" d'origine américaine.[37] On ne peut donc pas faire dire à ses arguments cités par les États-Unis le contraire de ce qu'ils disent.

81. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une prescription qui **affecte** "la vente ... l'achat ... ou l'utilisation" de produits et soumet les produits importés à un traitement moins favorable que les produits américains. Les CE ont montré, en relation avec leurs allégations au titre de l'article 3.1 a) et 3.1 b) de l'*Accord SMC*, que la limitation de l'utilisation d'articles étrangers rendra nécessaire, en fait, l'utilisation effective de produits américains pour des biens dans lesquels la valeur des matières premières et des composants représente plus de 50 pour cent du prix total. Mais elles voudraient rappeler que l'article III:4 vise aussi les hypothèses dans lesquelles, sans qu'il soit nécessaire d'utiliser des biens d'origine nationale, **un producteur sera induit** à le faire. Toute prescription qui "affecte" la vente ... l'achat ... ou l'utilisation de produits est visée par l'article III:4. Comme l'a indiqué l'Organe d'appel dans l'affaire *CE – Bananes*, le terme "affectant" "implique une mesure qui a "un effet sur", ce qui indique un vaste champ d'application".[38]

82. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère accorde un "traitement moins favorable" aux "articles" étrangers dont peuvent se composer des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" parce qu'elle donne aux "articles" d'origine américaine un avantage compétitif par rapport aux produits similaires d'origine étrangère. Toutes autres conditions de concurrence étant égales, l'achat de produits nationaux présentera cet avantage supplémentaire que, grâce à un tel achat, il sera plus facile d'obtenir que la production américaine soit considérée comme "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" et de bénéficier du régime de remplacement des FSC.

83. Dans l'affaire *Canada – LEIE*, le Groupe spécial était saisi d'une situation analogue. Ce qui était en jeu, c'étaient certains engagements en matière d'achats, que les investisseurs étrangers devaient proposer de prendre pour que leurs investissements au Canada soient autorisés.[39] Certains de

---

[34] Rapport du Groupe spécial *CEE - Pièces détachées et composants*, cité dans la note de bas de page 69 de la première communication écrite des CE; première communication écrite des CE, paragraphes 191 à 195.

[35] Première communication écrite des CE, paragraphe 201.

[36] Première communication écrite des États-Unis, paragraphe 213, faisant référence aux paragraphes 203, 206 et 217 de la première communication écrite des CE.

[37] Voir, par exemple, au paragraphe 194 de la première communication écrite des CE.

[38] Rapport de l'Organe d'appel, *CE – Bananes*, paragraphe 220.

[39] Rapport du Groupe spécial, *Canada – LEIE*, paragraphe 5.4.

ces engagements consistaient en une offre de n'acquérir de produits canadiens que s'il y en avait de disponibles à des conditions pouvant soutenir la concurrence de produits importés similaires ("disponibles à des conditions concurrentielles"). Le Groupe spécial a constaté que ces engagements étaient contraires à l'article III:4 parce que

> dans les cas où les produits importés et les produits nationaux sont offerts à des conditions équivalentes, le respect de l'engagement ferait **donner la préférence** aux produits nationaux. Le fait que l'investisseur étranger choisisse ou non d'acheter des produits canadiens dans telle ou telle situation pratique n'est pas en cause.[40]

84. Ces considérations sont applicables *a fortiori* en l'espèce. Comme on l'a expliqué, le fait qu'en utilisant des intrants d'origine nationale un producteur américain est sûr de ne pas être exclu de la possibilité d'obtenir l'avantage fiscal est un avantage qui est conféré par les pouvoirs publics en faveur des produits américains et aboutit donc à une discrimination à l'encontre des produits importés similaires.

85. La seule autre réponse des États-Unis à l'allégation des CE au titre de l'article III:4 est la création d'un nouveau niveau de preuve dans le cas d'affaires relatives à des mesures d'application générale (par opposition aux mesures visant expressément un produit). Contrairement à ce que soutiennent les États-Unis, toutefois, **il n'y a pas de "charge de la preuve plus lourde"** lorsque des mesures générales sont contestées au titre de l'article III:4 du GATT de 1994.

86. Les CE prieront simplement le Groupe spécial de se reporter aux rapports de groupes spéciaux sur lesquels elles se sont appuyées dans leur première communication écrite[41] et qui examinaient pareillement des mesures d'application générale, à savoir:

- *Canada – LEIE*;
- *États-Unis – Article 337*;
- *CEE – Pièces détachées et composants.*

87. Dans aucune des affaires ci-dessus le Groupe spécial n'a retenu une charge de la preuve différente, ni à plus forte raison "plus lourde", comme le préconisent les États-Unis dans leur première communication écrite. En tout cas, les groupes spéciaux examinant des allégations au titre de l'article III:4 se sont référés indifféremment à des affaires antérieures dans lesquelles les mesures examinées étaient générales ou visaient expressément un produit. De plus, ils ont fait observer que

> la prescription figurant à l'article III:4 vise les "possibilités de concurrence relatives créées par les pouvoirs publics sur le marché ...";
>
> et que
>
> "pour déterminer s'il y a eu violation de l'article III:4, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément la question de savoir si une mesure protège la production nationale".[42]

Ce n'est pas hasard que les États-Unis n'ont été en mesure de mentionner aucun précédent pour justifier le niveau de preuve récemment créé qu'ils préconisent.

---

[40] Rapport du Groupe spécial, *Canada – LEIE*, paragraphe 5.4 (pas de caractère gras dans l'original).
[41] Première communication écrite des CE, paragraphes 191 et suivants.
[42] Rapport du Groupe spécial, *Canada – Automobiles*, paragraphe 10.78; première communication écrite des CE, paragraphe 201 et note de bas de page 73.

88. À supposer même, pour les besoins de l'argumentation, qu'il ait été nécessaire de fournir quelque référence aux modalités de fonctionnement d'une "prescription" d'application générale s'agissant de catégories de produits, les CE ont fourni dans leur annexe des éléments de preuve quant aux secteurs dans lesquels l'utilisation d'intrants américains est nécessaire. *A fortiori* ces éléments de preuve suffiront à étayer sans aucun doute possible que la "prescription" à l'examen accorde un traitement mois favorable parce que, toutes autres conditions étant égales, elle rend les intrants d'origine nationale plus attrayants que les intrants d'origine étrangère.

13. Pièce n° 9 confidentielle des États-Unis

89. La réaction immédiate des CE à la pièce n° 9 confidentielle des États-Unis est de dire: Et alors?

90. Les CE ne doutent pas qu'il y ait probablement dans le monde telle ou telle société qui puisse envisager l'assimilation aux sociétés nationales, en fonction des conditions précises que les États-Unis adopteront par la suite. La thèse des CE relativement à l'article 3.1 a) est, comme le Groupe spécial le sait bien à ce stade, non pas qu'aucune société étrangère n'utilisera la subvention de remplacement élargie, mais que la subvention de remplacement de base reste subordonnée aux exportations et que dans bien des cas l'utilisation de la subvention de remplacement élargie exigera l'utilisation par les sociétés étrangères d'articles américains.

91. Si le Groupe spécial estime que les renseignements contenus dans la pièce n° 9 des États-Unis présentent de l'intérêt pour sa décision dans la présente affaire, les CE voudraient formuler à son sujet un certain nombre de demandes d'éclaircissements et de questions qu'elles prieraient le Groupe spécial de poser aux États-Unis et à la société qui fait la déclaration contenue dans ladite pièce n° 9, comme il est habilité à le faire par l'article 13 du *Mémorandum d'accord*.

92. Pour le moment, les CE voudraient simplement faire observer que les États-Unis n'ont présenté qu'une déclaration émanant d'une seule société manifestant l'intention d'utiliser la subvention de remplacement étendue et que cette société n'est que l'une des 50 filiales étrangères importantes de la société mère américaine.[43]

Je vous remercie.

[43] Source: Rapport de la société mère américaine à la Commission des opérations de bourse des États-Unis, dossiers 29 mars 2000.

Liste des pièces

Pièce n° 14 des CE	Extrait de BNA Daily Tax Report du 8 mars 2001 (citant Dirk Suringa du Bureau du Conseiller du Trésor américain en matière de fiscalité internationale).
Pièce n° 15 des CE	Extrait du document intitulé General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, établi par les services de la Commission mixte de la fiscalité du Congrès des États-Unis.

ANNEXE D-2

DÉCLARATION FINALE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(16 mars 2001)

Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial,

1. Je voudrais tout d'abord vous remercier de l'attention avec laquelle vous nous avez écoutés ces derniers jours et des questions stimulantes que vous nous avez posées. Nous joignons une version écrite des réponses que nous avons déjà données et fournirons des réponses plus développées et plus précises avant la date butoir du 27 mars que vous avez fixée.

2. Nous voudrions présenter un certain nombre d'observations finales pour mettre en lumière certaines questions clés qui se dégagent du débat.

1. Les objectifs et les effets de la Loi sur le remplacement du régime FSC

3. Un élément contrariant - mais révélateur - de notre débat, c'est le nombre de fois où les États-Unis ont répondu qu'ils ne connaissaient pas les raisons ou les effets de nombreuses dispositions de la Loi sur le remplacement du régime FSC.

4. Il vaut la peine de passer en revue les points sur lesquels les États-Unis ont reconnu l'absence de justification, d'explication et d'analyse:

- les effets estimatifs sur les recettes fiscales de la nouvelle loi[1];
- les facteurs considérés comme donnant lieu à l'accroissement des dépenses fiscales[2];
- les raisons pour lesquelles certains produits ne peuvent pas procurer des revenus exclus[3];
- les raisons pour lesquelles le Président est autorisé à exclure d'autres catégories de produits disponibles en quantité insuffisante[4];
- les raisons et les effets prévus de ce que l'on appelle la règle des 50 pour cent[5];

[1] [Question n° 2] Comment s'explique l'accroissement des dépenses fiscales par rapport au régime FSC indiqué par le Bureau du budget du Congrès? Réponse: les États-Unis ne le savent pas.

[2] [Question n° 3] Dans quelle mesure l'accroissement des dépenses fiscales est-il attribué au fait que la loi en vigueur vise un plus grand nombre de produits (produits stratégiques), et dans quelle mesure peut-il être attribué à d'autres facteurs (par exemple, transactions portant sur des produits fabriqués à l'étranger)? Les États-Unis ne savent pas.

[3] [Question n° 6a] Pourquoi y a-t-il cinq catégories de produits (tels que, par exemple, le pétrole et le bois d'œuvre résineux) qui ne peuvent pas procurer des revenus exclus? Les États-Unis ne savent pas.

[4] [Question n° 6b] Pourquoi le Président est-il autorisé à exclure d'autres catégories de produits disponibles en quantité insuffisante? Les États-Unis ne savent pas.

[5] Question n° 12: Quels sont les objectifs de la règle des 50 pour cent? Les États-Unis ne savent pas.
[Question n° 13] Quels sont alors les effets de la règle des 50 pour cent? Les États-Unis ne savent pas.

- si la Loi sur le remplacement du régime FSC est applicable aux produits agricoles produits à l'étranger, en particulier aux récoltes et aux produits, et selon quelles modalités.[6]

5. L'historique de la Loi sur le remplacement du régime FSC montre clairement, toutefois, que le gouvernement des États-Unis a été étroitement associé à son adoption et aurait dû être en mesure de donner des explications quant à ses buts et ses effets. Cela ressort déjà à l'évidence de la déclaration ci-après, faite par le Président des États-Unis, M. Clinton, lorsqu'il a promulgué la Loi sur le remplacement du régime FSC:

> ... La promulgation de cette loi a été possible grâce à l'extraordinaire coopération associant les deux parties entre le Congrès et mon gouvernement et grâce à la forte participation des milieux d'affaires.[7]

6. Compte tenu de l'attitude peu coopérative des États-Unis, les CE communiquent au Groupe spécial les éléments ci-après des travaux préparatoires contenus dans les documents joints à la présente déclaration, qui viennent encore illustrer l'attention qui a été accordée aux dispositions, à leurs objectifs et aux effets visés.

7. Premièrement, le communiqué de presse du gouvernement américain intitulé: "Committee passes FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000", 27 juillet 2000 (pièce n° 17 des CE).

> Nous sommes en train d'examiner l'un des projets de loi les plus importants qui aient été présentés à ce Congrès. Il est déterminant pour le maintien de la compétitivité des États-Unis sur le marché mondial. Il est déterminant pour notre économie. Et, surtout, il est déterminant pour la sauvegarde de dizaines de milliers d'emplois pour les travailleurs américains et leurs familles. Je crois que l'approche adoptée dans cette loi est pour nous le meilleur moyen de nous conformer à la décision, de continuer d'honorer nos accords commerciaux d'une manière compatible avec les obligations qui en résultent et de maintenir notre compétitivité mondiale. C'est là une question complexe, mais nous devons réussir pour des raisons de première nécessité, a dit M. Bill Archer, Président de la Commission (Républicain, Texas).
>
> Un groupe d'experts en matière fiscale et commerciale de très haut niveau, dirigé par le Secrétaire d'État adjoint, M. Eizenstat, a travaillé sans discontinuer pendant des mois pour trouver un moyen de donner satisfaction à l'Organe de règlement des différends de l'OMC ..., a dit M. Charles Rangel, représentant du groupe minoritaire ayant le rang le plus élevé (Démocrate, New York).[8]

8. Deuxièmement, un extrait de Worldwide Tax Daily, du 24 juillet 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J, analystes fiscaux (pièce n° 18 des CE).

---

[6] [Question n° 16] Y a-t-il des directives portant sur la manière dont la Loi sur le remplacement du régime FSC est applicable aux produits agricoles produits à l'étranger, en particulier aux récoltes et aux produits? Les États-Unis ne disposent d'aucune directive.

[7] Pièce n° 16 des CE, Clinton Statement on signing FSC Repeal Legislation into law - Bureau de l'attaché de presse de la Maison Blanche, Hanoi (Viet Nam), 17 novembre 2000.

[8] Pièce n° 17 des CE - Communiqué de presse du gouvernement américain "Committee passes FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000", 27 juillet 2000.

> Des fonctionnaires du Département du Trésor américain se sont entretenus avec des rédacteurs de lois fiscales du Congrès des États-Unis, tard le 21 juillet, pour discuter du projet de texte qui modifierait les lois relatives aux sociétés de ventes à l'étranger (FSC) et rendrait le régime compatible avec les règles de l'OMC.
>
> L'objet de ces discussions privées était de donner des avis aux principaux assistants parlementaires sur les détails du projet de régime FSC avant que la Commission des voies et moyens de la Chambre n'examine la mesure ...
>
> Le projet de texte est largement fondé sur le projet de remplacement du régime FSC que le Secrétaire d'État adjoint américain, M. Stuart Eizenstat, a présenté aux responsables commerciaux de l'UE en mai. Pendant la semaine écoulée, la Commission mixte de la fiscalité des États-Unis a traduit la proposition du Trésor en langage législatif ...[9]

9. Ensuite la pièce que nous avons distribuée ce matin, un extrait du bulletin du Congrès, Chambre des représentants, 14 novembre 2000 (pièce n° 19 des CE):

Page H11891, M. Levin, membre du Congrès, explique:

> "En même temps, et je tiens à le souligner, car cela ressort clairement du projet de loi lui-même dans le rapport de la Commission, ce projet de loi n'institue pas une incitation pour les producteurs américains à transporter leurs opérations à l'étranger. Il définit soigneusement les biens sur lesquels peuvent porter les transactions assujetties au nouveau régime fiscal. Un montant ne dépassant pas 50 pour cent de la valeur loyale et marchande de ces biens peut consister en a) composants non américains, plus b) main-d'œuvre directe non américaine. Cette disposition a été attentivement examinée par ceux d'entre nous qui siègent à la Commission des voies et moyens ainsi que par le Département du Trésor, et, pourrais-je ajouter, par le chef du groupe minoritaire."

Page H11893, M. Rangel, membre du Congrès, explique:

> "Monsieur le Président, permettez-moi de remercier le Président de la Commission des voies et moyens, le député du Texas (M. Archer), mes amis démocrates, et de me joindre à mes collègues intervenus en séance pour demander que l'on se prononce en faveur de ce projet de loi, qui est soutenu par le Président et auquel ont travaillé notre Secrétaire d'État, M. Stuart Eizenstat, le Secrétaire d'État assistant, M. Jon Talisman, ainsi que le Sénat, lequel a apporté quelques modifications."

Page H11894, M. English, membre du Congrès, affirme:

> "C'est là un projet de loi d'une importance capitale, qui peut protéger les familles de travailleurs dont les membres détiennent certains des emplois tournés vers l'exportation les plus rémunérateurs d'Amérique ..."

Page H11896, M. Defazio, membre du Congrès, affirme:

> "Apparemment peu préoccupés par l'hypocrisie de la chose, le gouvernement de M. Clinton, quelques membres du Congrès et les milieux d'affaires ont ouvertement proclamé, immédiatement après que l'organe chargé des appels de l'OMC avait pris sa

[9] Pièce n° 18 des CE - Worldwide Tax Daily, 24 juillet 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J; analystes fiscaux.

décision, la nécessité de maintenir la subvention sous une forme ou sous une autre, et ont commencé à se réunir en secret pour élaborer dans tous ses détails un moyen de contourner la décision de l'OMC et de maintenir ces précieuses incitations fiscales, qui se chiffraient en milliards de dollars."

2. L'existence d'une subvention

10. Les États-Unis demandent au Groupe spécial d'admettre la proposition selon laquelle un Membre de l'OMC a un droit apparemment illimité d'exempter d'impôt tout type de revenu et allèguent ensuite qu'ils n'accordent pas une subvention parce qu'ils ont modifié la référence pertinente par rapport à laquelle l'existence d'une subvention doit être déterminée. Poussée jusqu'à sa conclusion logique, cette approche signifierait qu'il n'y aurait jamais de recettes abandonnées au sens de l'article premier de l'Accord SMC, parce que ces recettes ne seraient jamais "normalement exigibles", le gouvernement intéressé ayant déjà déplacé la "limite extérieure" de sa compétence fiscale pour tenir compte des recettes en question. Dans ces conditions, il n'y aurait pas de subventions résultant d'exemptions fiscales, ce que beaucoup, aux États-Unis, pourraient être stupéfiés d'apprendre, en particulier l'administration des importations au Département du commerce, qui impose régulièrement des droits compensateurs à l'encontre de telles mesures prises par des pays tiers. Les CE ont donné des exemples de ces mesures dans leurs questions aux États-Unis.

11. Les États-Unis allèguent qu'en exemptant de l'impôt américain les revenus extraterritoriaux (ou du moins une partie d'entre eux), ils exercent leur droit souverain de ne pas imposer certains revenus. Ce qu'ils exercent, en fait, c'est leur pouvoir souverain d'accorder une subvention. Il n'y a rien d'intrinsèquement mal à cela, si ce n'est, comme on l'expliquera plus loin, que ces subventions relèvent de la catégorie des subventions prohibées.

3. La subordination aux exportations

12. La Loi exige que les produits soient vendus pour utilisation finale hors des États-Unis. Les États-Unis continuent de faire abstraction du fait évident qu'il n'y a qu'un seul moyen d'obtenir la subvention au titre de transactions portant sur des biens américains – en exportant. Dans leur déclaration orale, les États-Unis sont même allés jusqu'à dire que les producteurs américains ne sont pas obligés d'exporter pour obtenir la subvention, puisqu'ils pourraient, par exemple, décider de produire à l'étranger et générer ainsi des revenus exclus.

13. Si l'on suivait cette logique, toutes les disciplines inscrites dans l'Accord SMC deviendraient totalement inutiles. Pour commencer, aucune subvention ne serait jamais spécifique. Il n'y aurait pas de spécificité régionale, puisque toute entreprise pourrait transporter ses activités dans une région admissible. Il n'y aurait pas de spécificité sectorielle, puisque toute entreprise aurait diversifié ses activités afin qu'elles relèvent du secteur admissible. Cependant, le Département du commerce américain, dans sa pratique en matière de droits compensateurs, soutient que les subventions limitées à certains secteurs ou régions sont spécifiques. Nous n'avons aucune raison de ne pas souscrire à ce point de vue.

14. Comme nous l'avons dit, la subordination, comme l'avantage, n'existe pas dans l'abstrait. La question de la subordination aux exportations doit être déterminée s'agissant des bénéficiaires effectifs de la subvention.

15. Lorsqu'ils ont adopté cette loi, les États-Unis savaient qu'ils adoptaient une mesure visant à promouvoir les exportations – comme le prouvent les déclarations citées ci-dessus. Cela ressort clairement aussi des termes de la Loi. Les États-Unis n'ont pas réussi à expliquer pourquoi les produits pour lesquels se fait sentir une pénurie sont exclus. La raison que nous proposons est simple – c'est parce que les États-Unis ne veulent pas promouvoir l'exportation de tels produits.

4. La limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère

16. Nous avons fait observer ci-dessus que l'on trouve une explication de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère dans les travaux préparatoires se rapportant à la Loi – la déclaration de M. Levin selon laquelle:

> … ce projet de loi n'institue pas une incitation pour les producteurs américains à transporter leurs opérations à l'étranger. Il définit soigneusement les biens sur lesquels peuvent porter les transactions assujetties au nouveau régime fiscal. Un montant ne dépassant pas 50 pour cent de la valeur loyale et marchande de ces biens peut consister en a) composants non américains, plus b) main-d'œuvre directe non américaine. Cette disposition a été attentivement examinée par ceux d'entre nous qui siègent à la Commission des voies et moyens ainsi que par le Département du Trésor, et, pourrais-je ajouter, par le chef du groupe minoritaire.

5. La Loi prescrit l'octroi de subventions prohibées

17. Cela nous amène à un point de caractère plus juridique, à savoir que la Loi est incompatible avec l'*Accord SMC* parce qu'elle prescrit l'octroi de subventions prohibées si le contribuable remplit les conditions requises. Le texte n'exclut pas que ces subventions puissent être accordées. Les autorités fiscales américaines ne sont pas libres de ne pas accorder la subvention dans les cas où, par exemple, elle serait contraire à l'article 3.1 b).

6. Le moyen de défense relatif à la double imposition

18. La première chose que les CE ont mise en lumière en ce qui concerne le moyen de défense relatif à la double imposition présenté par les États-Unis est l'absence de toute indication, dans les travaux préparatoires, d'un quelconque risque de double imposition. Les CE vous prieront de vous reporter une fois encore aux extraits des travaux préparatoires présentés dans les pièces; il n'y est jamais question de risque de double imposition.

19. L'une des raisons pour lesquelles le moyen de défense est dénué de fondement est le fait qu'en vertu de la Loi sur le remplacement du régime FSC, un exportateur américain n'est pas obligé de mener hors des États-Unis des activités qui pourraient procurer des revenus que d'autres pays chercheraient à imposer.

20. Dans ce contexte, les CE ont souligné l'importance de la règle reconnue à l'échelon international selon laquelle des bénéfices industriels et commerciaux d'entreprises non résidentes ne peuvent être imposés que s'ils se dégagent en liaison avec un "établissement stable".

21. Cette règle est prouvée par les articles 5 et 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, que les CE aussi bien que les États-Unis utilisent comme élément de preuve de la pratique internationale.

22. Étant donné que les revenus exclus ne peuvent provenir que d'activités industrielles ou commerciales, les pays autres que le pays de résidence du contribuable ne peuvent légitimement imposer les bénéfices tirés de telles activités que s'ils sont tirés d'activités économiques menées dans le cadre d'un établissement stable.

23. Les États-Unis ont laissé entendre que l'article 5.5 de la Convention établirait en quelque sorte un critère moins élevé permettant de déterminer l'existence d'un établissement stable, même en l'absence d'un caractère stable des activités à l'étranger. À l'appui de ces arguments, les États-Unis ont

cité de façon incomplète ledit paragraphe de l'article 5 et son commentaire. Les CE estiment qu'il vaut la peine de lire en entier l'article 5.5 et le commentaire correspondant.

> Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendamment auquel s'applique le paragraphe 6 – agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe. (article 5.5, non souligné dans l'original)

24. De plus, le commentaire sur l'article 5.5[10] indique clairement que

> L'emploi du terme "établissement stable" dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne (l'agent dépendant) utilise ses pouvoirs de manière répétée et non seulement dans des cas isolés.[11]

25. On lit ensuite dans le commentaire que

> Il convient, toutefois de se rappeler que le paragraphe 5 offre seulement un critère de rechange pour déterminer si une entreprise possède dans un État un établissement stable.[12]

26. Ainsi, l'article 5 établit seulement un critère de rechange par rapport au critère énoncé aux paragraphes 1 et 2, et ne permet aucunement de penser qu'un établissement stable pourrait exister sans présenter un degré substantiel de stabilité.

27. Contrairement à l'allégation des États-Unis selon laquelle les CE, dans leur deuxième communication écrite, ont omis certaines parties de l'article 5 et fait entendre que la notion d'établissement stable qui y figure est limitée à l'existence d'une installation fixe d'affaires, les CE, lorsqu'elles ont élaboré leur deuxième communication écrite, avaient attentivement analysé l'entière portée des articles 5 et 7 de la Convention et conclu que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'exige aucunement que se déroulent à l'étranger des activités qui constitueraient un établissement stable pour un contribuable américain admis à bénéficier de la subvention.

28. Il est, en fait, de la plus haute importance de garder à l'esprit le fait que la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger qui figure dans la Loi sur le remplacement du régime FSC est fondée sur un critère de coût en pourcentage et que l'on peut y satisfaire sans entreprendre aucune activité hors des États-Unis. Dans ces conditions, il est également important de garder à l'esprit que les contribuables américains souhaitant être admis à bénéficier de la subvention peuvent sous-traiter à des tierces parties indépendantes toutes les activités, s'il y en a, qui doivent être menées hors des États-Unis. Il s'ensuit que les pays étrangers ne chercheraient pas à faire valoir le droit d'imposer les revenus exclus tels qu'ils sont définis dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, et que celle-ci n'est pas conçue pour servir de mesure visant à éviter la double imposition.

---

[10] Pièce n° 18 des États-Unis.
[11] Commentaire sur l'article 5.5 (paragraphe 32).
[12] Commentaire sur l'article 5.5 (paragraphe 35).

7. Note de bas de page 59

29. Les CE ont expliqué qu'il n'est pas nécessaire, en l'espèce, d'établir le statut et le sens exacts de la note de bas de page 59. Il suffit de noter que la Loi sur le remplacement du régime FSC n'est pas une mesure visant à éviter la double imposition et ne s'applique pas uniquement aux revenus de source étrangère.

30. Que l'on considère que cela fait référence à un critère établi par l'OMC ou que cela doit être évalué, comme l'abandon de recettes, par référence au système fiscal du pays concerné, la Loi sur le remplacement du régime FSC ne remplit pas cette condition.

8. Article 3.1 b) de l'*Accord SMC* et article III:4 du GATT de 1994

31. La meilleure manière de résumer la question à propos de l'article 3.1 b) est de rappeler ce que vous avez demandé aux États-Unis dans la question n° 9.

32. L'article 3.1 b), comme nous l'avons dit, prohibe les conditions qui donnent la préférence aux produits nationaux dans *n'importe quel* cas.

33. Les États-Unis eux-mêmes ont admis qu'il peut y avoir des cas dans lesquels l'utilisation d'articles américains sera nécessaire.

34. Cela signifie *a fortiori* que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère fournira une incitation en faveur des produits d'origine nationale au sens de l'article III:4.

Liste des pièces

Pièce n° 16 des CE	President Clinton Statement on signing FSC Repeal Legislation into law - Bureau de l'attaché de presse de la Maison Blanche, Hanoi (Viet Nam), 17 novembre 2000.
Pièce n° 17 des CE	Communiqué de presse du gouvernement américain "Committee passes FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000", 27 juillet 2000.
Pièce n° 18 des CE	Worldwide Tax Daily, 24 juillet 2000, "US Congressional taxwriters discuss FSC legislation", Goulder, Robert; Donmoyer, Ryan J; analystes fiscaux.
Pièce n° 19 des CE	Bulletin du Congrès, Chambre des représentants, 14 novembre 2000.
Pièce n° 20 des CE	US Regulation on the operation of the FSC scheme, 6 mars 2001.

ANNEXE D-3

DÉCLARATION ORALE DES ÉTATS-UNIS

(13 mars 2001)

I. INTRODUCTION

1. Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial: Je voudrais, au nom de la délégation des États-Unis, vous remercier de la possibilité qui m'est donnée de m'adresser à vous aujourd'hui. Nous sommes conscients du grand nombre de questions dont le Groupe spécial est saisi, de l'ampleur de la documentation qui lui est soumise et de la gravité des points qu'il doit analyser. Vous entreprenez ainsi de relever un défi de taille, et nous vous en sommes reconnaissants, de même que nous apprécions à sa juste valeur le service auquel vous vous employez en vous efforçant de régler ce différend et de faire progresser la poursuite des objectifs du système multilatéral.

2. Comme le Groupe spécial le sait bien à ce stade, les États-Unis n'estiment pas que les Communautés européennes aient établi, comme elles en ont l'obligation, que la Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux – à laquelle je me référerai ci-après comme étant "la Loi" – soit incompatible avec les obligations contractées par les États-Unis dans le cadre de l'OMC. Selon nous, les CE semblent considérer que la Loi a un caractère quelque peu inhabituel et soutiennent, pour cette raison, que cette Loi doit être en quelque sorte incompatible avec les règles de l'OMC. Elles semblent penser que la Loi est différente de mesures qui leur sont bien connues et qui visent à parvenir à des fins semblables. Elles incriminent le fait que cette Loi n'emprunte que partiellement aux régimes fiscaux européens, ou ne suit que partiellement les lignes directrices de l'OCDE. En bref, les CE ne croient pas que la Loi soit suffisamment différente du régime FSC.

3. Toutefois, ce ne sont pas là des raisons suffisantes pour penser qu'une mesure est incompatible avec les obligations résultant de traités. De fait, il s'agit de justifications *ad hoc*, présentées *a posteriori* pour atteindre un résultat souhaité.

4. L'approche du type "Je sais ce que je vois" préconisée par les CE est peut-être utile aux CE, au vu de leurs objectifs immédiats, mais elle ne peut servir l'objectif du système de règlement des différends qui est d'assurer "la sécurité et la prévisibilité du système commercial multilatéral".[1] Elle n'aide guère non plus à "régler [la question] de manière satisfaisante".[2]

5. C'est pour ces raisons que le Mémorandum d'accord exige que le règlement des différends soit régi par les "règles coutumières d'interprétation du droit international public".[3] L'ironie veut d'ailleurs que, pendant la première phase de ce différend, les CE aient insisté pour que l'on se tienne strictement au texte des accords pertinents interprété conformément aux règles coutumières d'interprétation. Elles reprochaient alors aux États-Unis de s'appuyer sur d'autres éléments, comme le Texte de conciliation de 1981. Le Groupe spécial et l'Organe d'appel se sont ralliés, pour l'essentiel, au point de vue des CE.

6. Aujourd'hui, toutefois, c'est l'inverse qui se produit, et ce sont les États-Unis, non les CE, qui se tiennent au texte. Comme ils l'ont exposé dans leurs communications, les États-Unis ont rédigé la Loi en s'inspirant du texte et de la décision du Groupe spécial et de l'Organe d'appel. Or ils se voient

[1] Mémorandum d'accord, article 3:2.
[2] Mémorandum d'accord, article 3:4.
[3] Mémorandum d'accord, article 3:2.

maintenant opposer des arguments qui, de par leur nature, n'ont rien à voir avec le texte. Le but de ces arguments est de donner aux règles de l'OMC un sens allant au-delà de leur sens ordinaire, et les admettre reviendrait à ajouter aux dispositions des Accords de l'OMC de nouvelles prescriptions et conditions qui, simplement, n'y figurent pas.

II. QUESTIONS FONDAMENTALES SOULEVÉES PAR LA PRÉSENTE AFFAIRE

7. Pour parvenir, en l'espèce, à une décision respectant des méthodes d'interprétation correctes et allant dans le sens des objectifs du système de règlement des différends, les États-Unis font respectueusement valoir que le Groupe spécial doit répondre à certaines questions essentielles soulevées par la présente affaire quant au sens des dispositions pertinentes des Accords de l'OMC. Les États-Unis exposeront brièvement ces questions clés, puis répondront à certains des arguments précis avancés par les CE dans leurs communications.

8. De l'avis des États-Unis, les principales questions sont les suivantes:

Premièrement, la Loi accorde-t-elle une subvention au sens de l'article premier de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires parce que, tout en excluant de façon générale du champ de l'impôt les revenus extraterritoriaux, elle prévoit l'imposition de certains revenus extraterritoriaux?

Deuxièmement, l'exclusion prévue par la Loi est-elle une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires parce que l'exportation est une manière, mais non la seule manière, de générer des revenus extraterritoriaux exclus?

Et, troisièmement, peut-on dire que la Loi ne constitue <u>pas</u> une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires parce qu'elle ne limite pas l'exclusion prévue au montant des impôts étrangers payés?

9. Les États-Unis estiment que la réponse à chacune de ces questions est non.

A. L'EXCLUSION DU CHAMP DE L'IMPÔT PEUT ÊTRE PARTIELLE ET NE PAS CONSTITUER UNE SUBVENTION

10. Pour ce qui est du caractère partiel de l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi, il semble indiscutable qu'un Membre de l'OMC a le droit de s'abstenir, à son gré, d'imposer toute catégorie de revenus. Comme l'Organe d'appel l'a indiqué, les Membres ont "le pouvoir souverain … de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes".[4] La question dont le Groupe spécial est saisi, toutefois, est de savoir si un Membre peut choisir de ne pas imposer une partie d'une catégorie de recettes.

11. La difficulté à laquelle on se heurte pour répondre à cette question est de savoir comment définir ce qu'est une catégorie de revenus et dans quelles circonstances l'exclusion partielle d'une catégorie peut aboutir à l'octroi d'une subvention. L'Organe d'appel a noté qu'il était difficile de résoudre cette question dans l'abstrait, indiquant ce qui suit: "le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes".[5] L'Organe d'appel a indiqué que, pour

[4] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90. (italique dans l'original)
[5] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 90. (italique dans l'original)

déterminer si des recettes "normalement exigibles" ont été abandonnées du fait d'une exclusion du champ de l'impôt, il fallait prendre pour base de comparaison la "règle interne applicable" du Membre en question.[6] Ainsi, dans le cas où la "règle interne applicable" du système fiscal d'un Membre ne prévoit pas l'imposition d'une catégorie de revenus qui est exclue par une mesure contestée, il n'y a pas de recettes dont on puisse dire qu'elles sont "normalement exigibles".

12. Quelle que soit la règle interne applicable aux États-Unis prise pour base de la comparaison, la Loi ne prévoit pas l'abandon de recettes. Il n'y a pas de "point de référence normatif" qui exigerait l'imposition de revenus extraterritoriaux, à moins qu'allant à l'encontre du raisonnement de l'Organe d'appel on ne présume que les États-Unis imposent *tous* les revenus. La Loi donne une définition des revenus extraterritoriaux exclus, et cette définition, comme toutes les définitions, implique qu'une catégorie d'éléments correspond à ses termes, tandis qu'une autre n'y correspond pas. Toutefois, le simple fait que la définition légale des revenus extraterritoriaux exclus ne décrit pas tous les revenus que les États-Unis pourraient théoriquement assujettir à l'impôt ne fait pas que la Loi prévoie une subvention. Si le Groupe spécial devait parvenir à une conclusion différente, le fait que n'importe quelle catégorie définie de revenus ne serait pas assujettie à l'impôt constituerait une subvention. Une exemption pour participation de 95 pour cent au titre de dividendes étrangers rapatriés constituerait une subvention, puisqu'elle aboutirait à l'imposition des 5 pour cent restants. Et, de toute évidence, une exemption de 75 pour cent au titre des revenus d'une succursale étrangère apparaîtrait comme une subvention puisque les 25 pour cent restants seraient assujettis à l'impôt.

13. Si le Groupe spécial adoptait le critère circulaire de la "règle générale" opposée à l'"exception", cela entraînerait de vastes conséquences. Par conséquent, si le Groupe spécial devait admettre le raisonnement des CE, il lui incomberait d'énoncer un critère selon lequel déterminer les cas dans lesquels une règle en matière d'imposition est une "règle générale", et ceux dans lesquels elle ne l'est pas.

14. En ce qui concerne la Loi, sa structure et son historique indiquent que les États-Unis se proposaient de faire de l'exclusion des revenus extraterritoriaux une partie de leur "règle générale" applicable à l'imposition des revenus américains. Par conséquent, le Groupe spécial aurait à expliquer pourquoi les États-Unis n'ont pas voulu, ou n'ont pas pu, modifier en ce sens leur législation interne. En d'autres termes, il appartiendrait au Groupe spécial de donner aux États-Unis - comme aux autres Membres de l'OMC - des orientations quant aux critères à appliquer pour rédiger leur législation fiscale interne, de manière à assurer que les mesures soient suffisamment "générales" pour éviter toute classification non intentionnelle dans la catégorie des subventions. C'est seulement ainsi que les États-Unis et les autres Membres de l'OMC pourraient – à leur avantage – comprendre où commencent et où finissent les limites de l'article premier.

B. EXPORTER PEUT ÊTRE UN MOYEN DE SATISFAIRE À UN PRINCIPE DE NEUTRALITÉ

15. S'agissant de la question de savoir si l'exportation peut être un moyen de satisfaire à un principe de neutralité sans créer une subordination aux exportations, les États-Unis ont expliqué que la Loi s'applique à une vaste gamme de transactions qui se déroulent à l'étranger portant sur des produits destinés à l'usage ou à la consommation hors des États-Unis, quel que soit le lieu où ces produits sont fabriqués. Il semblerait que cet aspect de la Loi, à lui seul, ne serait pas suffisant pour soulever des questions au titre de l'article 3.1 a). L'exportation peut être un moyen de remplir les conditions relatives à un certain nombre de subventions dont tous les Membres de l'OMC reconnaîtraient sans doute qu'elles ne sont pas des subventions à l'exportation prohibées.

[6] *Id.*

16. On ne voit pas très bien dans quelle mesure telle ou telle entreprise devrait nécessairement exporter pour satisfaire aux prescriptions de la Loi, mais c'est là une incidence d'une exclusion du champ de l'impôt au titre de revenus étrangers ou extraterritoriaux. Le fait que l'exportation puisse être un moyen de remplir les conditions neutres par rapport aux exportations prévues par la Loi ne rend pas l'application de la Loi "conditionnée" par les résultats à l'exportation ou "dépendante pour exister" des résultats à l'exportation.

17. Pourtant, les CE donnent à entendre que l'ensemble des sociétés qui exporteront pour se procurer des revenus extraterritoriaux est relativement important, parce que, selon elles, les transactions qui ne sont pas des transactions à l'exportation au titre de la Loi sont limitées par la règle des 50 pour cent en valeur. Les États-Unis ont contesté cette assertion dénuée de fondement. Toutefois, si le Groupe spécial devait admettre les allégations des CE, et constater qu'elles permettent de conclure à une violation de l'article 3.1 a), les États-Unis estiment que le Groupe spécial devrait indiquer clairement si une telle violation est le résultat de l'application de la règle des 50 pour cent ou si l'exclusion des revenus extraterritoriaux est en elle-même et à elle seule subordonnée aux exportations.

18. Il convient d'évoquer un dernier point à propos de la subordination aux exportations. Les CE ont fait valoir à titre subsidiaire que l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi était irrégulière parce que, selon elles, les États-Unis ont simplement ajouté une catégorie limitée de transactions autres qu'à l'exportation aux exportations visées par le régime FSC. Les CE soutiennent que cela est irrégulier, parce qu'un Membre de l'OMC ne peut pas remédier à une subvention à l'exportation en en étendant le champ d'application. Dans le même temps, les CE affirment que la Loi est défectueuse parce que, par ailleurs, elle n'est pas d'application assez large, puisqu'elle ne s'applique pas aux importations.

19. De toute évidence, ces deux arguments ne peuvent pas être corrects en même temps. Les États-Unis ont expliqué qu'aucun des deux ne l'est. La Loi n'exige pas du tout qu'il y ait exportation et, par conséquent, son application n'est pas subordonnée aux exportations. Comme ces questions vont au cœur de la présente affaire, les États-Unis demandent que le Groupe spécial précise: a) si le fait que l'exportation est seulement un moyen de se procurer des revenus exclus en vertu de la Loi n'est pas suffisant pour condamner la Loi en vertu de l'article 3.1 a); ou b) si le fait que la Loi n'est pas applicable aux importations condamne effectivement la Loi en vertu de l'article 3.1 a).

C. UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION PEUT ÊTRE DE CARACTÈRE PRÉVENTIF

20. Une autre question qui exige du Groupe spécial une analyse pleinement raisonnée est celle de savoir ce que veut dire la note de bas de page 59 lorsqu'elle fait état de mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Comme dans le cas des subventions et de la subordination aux exportations, des orientations claires sont nécessaires dans cet important domaine afin d'assurer un règlement rapide et définitif du présent différend.

21. Les CE ont demandé au Groupe spécial d'attacher à ce qui constitue une mesure visant à éviter la double imposition un certain nombre de conditions qui ne figurent pas dans le texte de la note de bas de page 59. Elles ont affirmé que de telles mesures doivent exiger que les contribuables aient un "établissement stable" dans le pays étranger. Elles ont allégué que de telles mesures ne peuvent être applicables qu'à des revenus directement attribuables à des processus économiques se déroulant à l'étranger. Elles ont fait valoir que les Membres de l'OMC ne peuvent pas utiliser à la fois l'exemption et l'imputation. Elles ont même été jusqu'à soutenir qu'un Membre doit prouver la "nécessité" de l'institution d'une telle mesure et que les Membres doivent s'en tenir au Modèle de Convention de l'OCDE dans tous ses détails.

22. Les États-Unis reviendront sur ces points plus tard mais, au risque de trop simplifier les choses, on peut énoncer la question de la façon suivante: l'Accord SMC fait-il obstacle à ce que les Membres prennent des mesures préventives pour éviter que leurs contribuables ne soient assujettis à l'impôt à la fois dans leur pays et dans un pays étranger? Le libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 permet de penser qu'une approche préventive est autorisée, parce qu'il est dit, au début de cette phrase, que la teneur du point e) de la Liste exemplative ne "limite [pas] la possibilité, pour un Membre" d'"éviter" la double imposition.

23. Les États-Unis ne soutiennent pas que la Loi prévoie un dégrèvement correspondant strictement, au dollar près, aux impôts payés à l'étranger. Toutefois, un allègement aussi limité n'est pas tout ce que permet la note de bas de page 59, et les mesures prises de par le monde pour éviter la double imposition ne sont pas aussi limitées. Les États-Unis ont expliqué que la méthode de l'exemption a un caractère prospectif et prévoit une exemption quel que soit le montant des impôts étrangers effectivement appliqués. À la connaissance des États-Unis, il n'existe aucun pays dans lequel la méthode de l'exemption exigerait que les contribuables prouvent qu'ils ont été imposés sur tous les revenus admis à bénéficier de l'exemption et que l'application de l'exemption n'aboutira pas à une économie globale d'impôt. Il est intéressant de noter que dans le présent différend, seule l'Australie – une tierce partie – a proposé une interprétation aussi étroite. Les États membres des CE n'empêchent pas leurs contribuables de réaliser en fin de compte une économie d'impôt, et il n'est donc pas surprenant que les CE n'aient pas repris à leur compte l'argument de l'Australie. Au lieu de cela, les CE se sont efforcées d'interpréter la note de bas de page 59 comme prescrivant des conditions plus strictes, qui ne découlent pas du sens ordinaire du texte pertinent.

24. La question clé dans ce contexte est de savoir si une mesure entre dans le champ d'application de la note de bas de page 59 lorsqu'elle exclut du champ de l'impôt des revenus qui pourraient être assujettis à un impôt étranger et, de ce fait, doublement imposés. Les États-Unis estiment que des revenus extraterritoriaux exclus pourraient légitimement être assujettis à l'impôt dans un pays étranger. Parallèlement, la Loi est suffisamment souple pour satisfaire aux différents critères sur lesquels se fondent les pays étrangers pour faire valoir leur compétence fiscale. En conséquence, les États-Unis estiment que la Loi entre dans le champ d'application de la cinquième phrase de la note de bas de page 59.

25. Dans la mesure où le Groupe spécial constaterait que la note de bas de page 59 n'autorise pas les Membres à adopter une méthode préventive pour éviter la double imposition, les États-Unis ont l'honneur de lui demander d'indiquer explicitement quelles sont les conditions ou limitations dont il constate la présence dans la note de bas de page en question. En particulier, ils demandent au Groupe spécial de préciser si les Membres de l'OMC doivent s'assurer, transaction par transaction, si des revenus ont effectivement été assujettis à l'impôt à l'étranger et si le montant des impôts étrangers payés impose une limite supérieure à la protection contre la double imposition.

III. LES ÉTATS-UNIS ONT RÉPONDU À TOUTES LES ALLÉGATIONS DES CE

26. Les États-Unis abordent maintenant certains points précis évoqués par les CE, en commençant par réfuter les assertions dénuées de fondement figurant dans leur deuxième communication, selon lesquelles les États-Unis n'auraient pas répondu à certains de leurs arguments et allégations.

A. LA POSSIBILITÉ POUR LES CONTRIBUABLES QUI N'EXPORTENT PAS DE RECOURIR À L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX PROUVE LA NEUTRALITÉ DE LA LOI PAR RAPPORT AUX EXPORTATIONS

27. Les CE affirment à tort que les États-Unis n'ont pas répondu à l'argument selon lequel le fait que la Loi inclut des revenus ne provenant pas des exportations parmi les revenus extraterritoriaux exclus ne signifie pas que la Loi n'est pas visée par l'article 3.1 a).

28. Au contraire, les États-Unis ont expliqué dans leur première communication que la possibilité, pour des exportateurs comme pour des non-exportateurs, d'exclure des revenus extraterritoriaux montre que la Loi est neutre par rapport aux exportations et que cette neutralité signifie que la Loi ne prévoit pas une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Plus précisément, les États-Unis ont expliqué, aux paragraphes 115 à 127 de leur première communication, que la Loi est applicable à une vaste gamme de transactions se déroulant à l'étranger et que l'exclusion prévue par la Loi répond au souci d'appliquer le même traitement à toutes les transactions effectuées à l'étranger, quel que soit le lieu où les biens faisant l'objet de la transaction sont fabriqués. Les États-Unis ont précisé que le montant des revenus exclus ne dépendait nullement de l'existence de ventes à l'exportation.

29. De plus, aux paragraphes 133 à 136 de leur première communication, les États-Unis ont souligné que les CE ne pouvaient se contenter d'affirmer que les exportations peuvent être un moyen de recevoir des revenus exclus du champ de l'impôt. Dès lors que la Loi prévoit une exclusion même lorsqu'il n'y a pas exportation, cette exclusion n'est pas subordonnée, soit "exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions", aux résultats à l'exportation. Les États-Unis ont donc clairement répondu à l'allégation des CE selon laquelle la possibilité pour des non-exportateurs de bénéficier de l'exclusion est sans rapport avec la question de la subordination aux exportations.

B. DES PERSONNES PEUVENT, AUX ÉTATS-UNIS, RECEVOIR DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX SANS EXPORTER

30. Les CE allèguent en outre que les États-Unis n'ont pas répondu à leur argument selon lequel "les marchandises produites aux États-Unis ne peuvent donner le bénéfice [de la subvention] que d'une seule façon – si elles sont exportées".[7]

31. Les États-Unis ont expliqué que les contribuables américains n'ont pas besoin d'exporter pour recevoir des revenus extraterritoriaux. Les paragraphes 118 à 120 de leur première communication ainsi que les notes de bas de page s'y rapportant décrivent la vaste gamme de transactions à l'étranger qui donnent lieu à des revenus extraterritoriaux. À cet égard, les États-Unis ont indiqué que les contribuables basés aux États-Unis peuvent tirer des revenus extraterritoriaux de ventes à l'exportation *et* de transactions se déroulant entièrement à l'étranger auxquelles participent les succursales à l'étranger de ces contribuables.

32. Dans ces paragraphes, les États-Unis ont aussi expliqué que le simple fait que des exportateurs puissent se prévaloir de l'exclusion des revenus extraterritoriaux ne fait pas que l'exclusion prévue par la Loi soit subordonnée aux exportations. Pour expliquer ce point, les États-Unis ont eu recours à une analogie. Ils ont expliqué que la présence d'exportateurs parmi l'ensemble des bénéficiaires d'une subvention générale à la production ou aux ventes ne ferait pas de cette subvention une subvention subordonnée aux exportations. D'ailleurs, la note de bas de page 4 de l'Accord SMC confirme cette analyse, et montre clairement que le simple fait que des exportateurs reçoivent une subvention n'en fait pas une subvention subordonnée aux exportations.

[7] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 125.

C. LES ÉTATS-UNIS ONT ÉTABLI QUE LA RÈGLE DES 50 POUR CENT N'A PAS POUR EFFET DE SUBORDONNER AUX EXPORTATIONS L'EXCLUSION DU CHAMP DE L'IMPÔT DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX RÉALISÉS PAR DES SOCIÉTÉS À L'ÉTRANGER

33. Les CE allèguent que les États-Unis "n'ont pas formulé la moindre observation" au sujet de leur argument selon lequel la règle des 50 pour cent a pour effet de subordonner aux exportations l'exclusion du champ de l'impôt dont bénéficient les fabricants étranger. Toutefois, dans la note de bas de page 102 de leur première communication, les États-Unis ont directement répondu à ce point en affirmant que la règle des 50 pour cent ne donne pas lieu à une subordination aux exportations parce qu'elle n'impose pas l'utilisation de biens exportés des États-Unis. Dans les paragraphes 199 à 203 de leur première communication, les États-Unis ont donné quelques précisions à propos de l'interprétation erronée par les CE de la règle des 50 pour cent, en expliquant que les biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises pouvaient ne contenir aucun intrant d'origine américaine et que, par conséquent, aucune exportation de produits américains n'était requise par la règle.

D. LES ÉTATS-UNIS ONT RÉFUTÉ LES ALLÉGATIONS DES CE AU TITRE DE L'ACCORD SUR L'AGRICULTURE

34. La dernière plainte des CE relative à des questions auxquelles les États-Unis n'auraient délibérément pas répondu concerne les allégations des CE au titre de l'Accord sur l'agriculture. Les CE font valoir que le moyen de défense des États-Unis est "limité" parce que les États-Unis n'ont pas contesté la position des CE selon laquelle l'analyse au titre de l'Accord sur l'agriculture est, aux fins du présent différend, la même que l'analyse au titre de l'Accord SMC.

35. Quelle que soit la manière dont on qualifie la réponse des États-Unis, ces derniers ont montré clairement, aux paragraphes 220 et 221 de leur première communication, que la Loi n'institue pas une subvention à l'exportation au sens des articles 8 et 10:1 de l'Accord sur l'agriculture. Les États-Unis se rangent, toutefois, à la position des CE selon laquelle l'analyse faite au titre de l'Accord SMC est bien applicable s'agissant de l'Accord sur l'agriculture.

IV. LES PLAINTES DES CE CONCERNANT LE RAPPEL DES FAITS PRÉSENTÉ PAR LES ÉTATS-UNIS

36. Les États-Unis voudraient maintenant appeler l'attention du Groupe spécial sur certaines erreurs contenues dans la deuxième communication des CE en ce qui concerne la critique par les CE de la description de la Loi contenue dans la première communication des États-Unis.

A. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS ESSENTIELLEMENT LA MÊME SUBVENTION QUE LE RÉGIME FSC

37. La première de ces erreurs a déjà été soulignée par les États-Unis précédemment. Les CE continuent d'alléguer que la Loi accorde "essentiellement la même subvention" que le régime FSC. À l'appui de cette affirmation, les CE citent le montant de l'exclusion et la présence de règles transitoires.

38. Les États-Unis voudraient tout d'abord faire observer que les décisions *FSC* ne traitaient pas du montant des "subventions" accordées par le régime FSC, et que ces décisions ne permettaient aucunement de penser que les formules contenues dans la législation FSC avaient un rapport quelconque avec la question de savoir si des recettes étaient normalement exigibles ou si le régime FSC était subordonné aux exportations. Ainsi, à supposer même que les calculs retenus par

les CE soient corrects, les formules employées dans la Loi ne font pas de l'exclusion une subvention à l'exportation.

39. Les États-Unis voudraient aussi faire observer que les formules contenues dans la législation FSC avaient un objectif différent de celui qu'elles servent dans la Loi. Dans la législation FSC, les formules répartissaient les revenus entre parties apparentées intervenant dans la même transaction. Les impôts étaient alors calculés au titre des revenus ainsi répartis, sur la base des taux applicables. En vertu de la Loi, les formules servent à déterminer quelle partie des revenus extraterritoriaux d'un contribuable peut être assujettie à l'impôt. Si des parties apparentées interviennent dans une transaction, on utilise les pratiques de fixation des prix dans des conditions de libre concurrence, comme le prévoit l'article 482 du Code des impôts des États-Unis.[8]

40. En ce qui concerne les règles transitoires, les CE indiquent que la présence de telles règles dans la Loi prouve que cette loi "se substitue au régime FSC". Dans la mesure où les États-Unis ont abrogé le régime FSC et promulgué à sa place une législation fiscale différente, compatible avec les règles de l'OMC, ils ne contestent pas l'argument selon lequel la Loi "se substitue au régime FSC". Pour dire les choses plus simplement, les États-Unis ont remplacé une mesure dont il a été constaté qu'elle était une subvention à l'exportation par une exclusion du champ de l'impôt qui n'est pas une subvention à l'exportation. D'ailleurs, si les États-Unis avaient, véritablement, promulgué une législation prévoyant "essentiellement la même subvention", aucune règle transitoire n'aurait été nécessaire.

B. LA LOI MODIFIE FONDAMENTALEMENT LE SYSTÈME FISCAL DES ÉTATS-UNIS

41. Les CE contestent aussi la position des États-Unis selon laquelle la Loi apporte une "modification fondamentale" à leur législation fiscale en modifiant la définition du terme clé "revenu brut" aux fins de l'exclusion des revenus extraterritoriaux. À l'appui de cette allégation, elles font valoir que les États-Unis continuent d'appliquer un système d'imposition qui est "fondamentalement mondial" et excluent, sous réserve de certaines conditions, une partie seulement des revenus extraterritoriaux.

42. Premièrement, les États-Unis n'ont pas prétendu avoir désormais un système d'imposition territorial. Leur position est qu'ils ont incorporé des éléments du système d'imposition territorial. La modification fondamentale apportée par la Loi a consisté à fixer des limites territoriales à la compétence fiscale des États-Unis dans le monde, alors qu'auparavant il n'en existait aucune. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur première communication, le Congrès a clairement indiqué dans deux "rapports" que la fixation de limites territoriales constituait une modification "fondamentale" de la compétence fiscale des États-Unis.

43. Deuxièmement, le fait qu'une exclusion soit ou non partielle et qu'elle soit ou non assujettie à certaines conditions n'a aucune influence sur la question de savoir si l'exclusion elle-même représente une modification fondamentale du système fiscal des États-Unis. Comme nous le verrons plus loin, le caractère limité ou conditionnel d'une exclusion ne fait pas de cette exclusion une subvention.

44. En outre, les CE citent un article figurant dans *Tax Notes International* à l'appui de son allégation selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi "est une exception restreinte au modèle fiscal traditionnel des États-Unis qui vise les revenus de chaque contribuable à l'échelle du monde, où qu'aient été gagnés lesdits revenus".[9] L'utilisation par les CE de cette citation particulière est hors de propos.

---

[8] *Voir, par exemple, Rapport du Sénat*, page 4 (pièce n° 2 des États-Unis).
[9] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 29.

45. Tout d'abord, la citation retenue par les CE est empruntée aux commentaires d'un journaliste, elle ne cite pas les termes du représentant du Trésor américain, qui n'a jamais fait la déclaration citée par les CE. Deuxièmement, les CE sortent la citation de son contexte. Comme on peut le lire dans l'article, ce représentant du Trésor s'employait à dissiper l'impression que "la nouvelle loi qui venait remplacer le régime fiscal applicable aux sociétés de ventes à l'étranger devait être interprétée comme signifiant que les États-Unis abandonneraient leur structure fiscale globale et s'orienteraient vers un système *purement* territorial".[10] Le représentant du Trésor indiquait ainsi que les États-Unis n'avaient pas l'intention, en fait, d'abroger le système du crédit d'impôt étranger et d'adopter un système d'imposition purement territorial. La déclaration du fonctionnaire du Trésor n'avalise donc pas l'opinion selon laquelle la Loi représente une exception à la législation fiscale des États-Unis normalement applicable.

46. Troisièmement, à en juger par l'observation des CE, il semblerait que celles-ci s'opposeraient à ce que leurs membres adoptent des éléments empruntés à la fois à un système d'imposition "mondial" et à un système d'imposition "territorial", alors même qu'elles ont précédemment reconnu que les systèmes fiscaux de leurs propres États membres sont des systèmes mixtes. Apparemment, si un Membre empruntait des éléments à chacun des deux systèmes, les CE définiraient l'un comme une "exception" à l'autre et, par conséquent, comme une subvention potentielle. Toutefois, l'Organe d'appel a rejeté cette manière de voir, permettant par là aux Membres d'adopter n'importe quel système fiscal à leur gré, y compris un système hybride.

C. LA LOI EXCLUT LES REVENUS EXTRATERRITORIAUX DE MANIÈRE ÉQUITABLE

47. Les CE contestent aussi l'affirmation des États-Unis selon laquelle toutes les ventes à l'étranger sont traitées de la même façon et estiment que les États-Unis confondent des expressions comme "transactions à l'étranger", "ventes à l'étranger", "produits d'origine étrangère", "exportations" et "revenus de source étrangère". Ce sont au contraire les CE qui cherchent à introduire un élément de confusion.

48. Les États-Unis ont clairement indiqué que l'exclusion des revenus extraterritoriaux est applicable aux revenus réalisés à l'occasion d'une vaste gamme de transactions se déroulant à l'étranger, quel que soit le lieu où les produits en jeu sont fabriqués. La Loi traite de la même façon tous les contribuables américains recevant de tels revenus. Elle s'applique de la même manière aux personnes physiques, aux sociétés de personnes et aux sociétés anonymes qui réalisent des revenus extraterritoriaux exclus du champ de l'impôt. Elle s'applique à ces contribuables qu'ils se trouvent aux États-Unis ou à l'étranger, les seules conditions étant qu'ils soient assujettis à l'impôt américain et reçoivent des revenus extraterritoriaux.[11]

49. En ce qui concerne l'affirmation des CE selon laquelle les États-Unis tentent de gommer la distinction entre "revenus extraterritoriaux" et revenus "exclus", les États-Unis ont expliqué que tous les revenus exclus par la Loi du champ de l'impôt sont des revenus extraterritoriaux, et que tous les revenus extraterritoriaux, à l'exception des revenus du commerce extérieur ne remplissant pas les conditions requises, sont exclus du revenu brut. Les États-Unis n'ont pas cherché à estomper la distinction entre catégories de revenus, et estiment que leur position est claire.

D. LES CE NE SAISISSENT PAS CORRECTEMENT LA DESCRIPTION PAR LES ÉTATS-UNIS DES SYSTÈMES FISCAUX EUROPÉENS

50. Ayant mal interprété la position des États-Unis en ce qui concerne le système fiscal américain, les CE présentent de façon incorrecte la description par les États-Unis des systèmes fiscaux

[10] Pièce n° 10 des CE, page 2749. (pas d'italique dans l'original)
[11] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 a) 2) du Code des impôts.

territoriaux européens. En particulier, les CE contestent l'affirmation des États-Unis selon laquelle les producteurs européens ne peuvent bénéficier d'une exemption qu'en exportant. Les CE s'efforcent de réfuter ce point en montrant comment une "filiale de distribution à l'étranger d'un producteur néerlandais" peut bénéficier d'une exemption territoriale en envoyant des produits aux Pays-Bas.

51. Cet argument plonge les États-Unis dans la perplexité. Premièrement, ce que les États-Unis soutiennent, c'est que si les CE ont raison et qu'un fabricant américain doive exporter pour se prévaloir de la Loi, une société exerçant ses activités dans le cadre d'un système européen d'exemption doit aussi exporter pour obtenir les avantages de l'exemption. Le cadre de référence correct serait donc une société néerlandaise exerçant ses activités aux Antilles néerlandaises et, en pareil cas, l'exportation serait requise pour réaliser des revenus exemptés. L'exemple donné par les CE d'une société exerçant ses activités aux Antilles qui expédie des produits aux Pays-Bas est simplement hors de propos. Si les biens en question avaient été initialement exportés des Pays-Bas aux Antilles, cela faisait deux exportations. D'une manière comme d'une autre, l'exemple donné par les CE vient seulement confirmer que la Loi dans ses modalités d'application ressemble au système d'exemption employé par de nombreux États membres des CE.

52. Ce que les CE ne voient pas, toutefois, c'est qu'en vertu de leurs propres arguments, un producteur européen dans un pays où le système d'imposition est territorial ne peut recevoir des revenus de source étrangère exemptés que grâce à l'exportation. Ce n'est pas là une invention des États-Unis. Le Groupe spécial chargé des *affaires Législations fiscales* a établi *en tant que point de fait* que la Belgique, la France et les Pays-Bas imposaient les exportations plus favorablement que les transactions internes comparables, qui sont le point de référence privilégié par les CE dans le présent différend. Cette *constatation factuelle* du Groupe spécial n'a jamais été sérieusement contestée par aucun des pays européens parties aux délibérations du Conseil général qui ont abouti au Texte de conciliation de 1981. Pour autant que nous le sachions, la *constatation factuelle* du Groupe spécial garde toute sa valeur aujourd'hui.

53. Les États-Unis ont montré que les arguments des CE étaient dénués de fondement, parce que la décision d'exporter est une décision laissée aux acteurs privés et que l'exportation n'est qu'un moyen de recevoir des revenus exclus du champ de l'impôt. Néanmoins, les CE n'ont pas expliqué en quoi leurs systèmes se distinguent de la Loi, pour ce qui est de la manière dont les transactions à l'exportation sont traitées, par comparaison avec les transactions intérieures. Les États-Unis réaffirment qu'à leur avis, l'intention des rédacteurs de l'Accord SMC n'était pas de mettre en cause des mesures fiscales, telles que la Loi, qui ressemblent au système d'exemption utilisé par de nombreux États membres des CE.

V. CHARGE DE LA PREUVE

54. Sur le plan juridique, les CE, dans leur deuxième communication, commencent leur analyse en s'efforçant d'alléger la charge de la preuve qui leur incombe et même de la faire supporter aux États-Unis. Il est désormais clairement établi à l'OMC que, en tant que partie plaignante, les CE sont tenues de présenter des arguments et des éléments de preuve à l'appui suffisants pour établir *prima facie* la réalité de chacun des éléments de chacune des violations alléguées. En l'absence d'une telle présentation, les États-Unis, en tant que partie défenderesse dans la présente procédure, n'ont pas à réfuter les allégations. L'Organe d'appel a indiqué que "[c]e n'est qu'une fois établie cette présomption par le Groupe spécial que la charge d'apporter des éléments de preuve et des arguments pour réfuter l'allégation de la partie plaignante peut être attribuée [à la partie défenderesse]".[12]

[12] *Mesures communautaires concernant les viandes et les produits carnés (Hormones)* ("*CE - Hormones*"), WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 13 février 1998, paragraphe 109. *Voir États-Unis – Mesure affectant les importations de chemises, chemisiers et blouses, de*

55. Cette prescription a été adoptée dans une récente procédure au titre de l'article 21:5[13] et les CE semblent admettre ce point au paragraphe 51 de leur deuxième communication. Toutefois, les CE allèguent que les États-Unis s'efforcent d'accroître la charge de présentation qui pèse sur elles et que, ce faisant, ils admettent en quelque sorte que les CE ont déjà établi *prima facie* le bien-fondé de leur plainte. Les CE fondent cette position sur une déclaration des États-Unis, selon laquelle dans "les affaires concernant une mesure généralement applicable, la charge de la preuve incombant à la partie plaignante doit être plus lourde".

56. L'analyse faite par les CE est incorrecte pour plusieurs raisons. Premièrement, les CE ne tiennent pas compte de ce que les États-Unis n'ont fait cette déclaration que dans le contexte de l'article III:4 du GATT, et non en lui donnant une portée générale. Les CE elles-mêmes ont admis que la quantité d'éléments de preuve à fournir à l'appui de chaque allégation peut varier. Elles ont cité le rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Chemises de laine* pour soutenir que "la quantité et la nature précises des éléments de preuve qui seront nécessaires pour établir une ... présomption varieront forcément d'une mesure à l'autre, d'une disposition à l'autre et d'une affaire à l'autre".[14] La quantité d'éléments de preuve nécessaire pour établir *prima facie* le bien-fondé d'une plainte au titre des articles 1er ou 3 de l'Accord SMC peut donc être différente de la quantité d'éléments de preuve requise au titre de l'article III:4 du GATT de 1994. En conséquence, l'argument des CE concernant la charge de la preuve n'est pas pertinent et devrait être rejeté par le Groupe spécial.

57. Deuxièmement, les CE font valoir que selon le rapport *Argentine – Textiles et vêtements*, il leur suffit de montrer que "la structure et la conception" de la Loi violent une règle de l'OMC pour s'acquitter de la charge de la preuve qui leur incombe.[15] Toutefois, les CE citent de façon incorrecte la décision de l'Organe d'appel dans cette affaire. L'Organe d'appel a expressément indiqué ce qui suit: "nous convenons avec le Groupe spécial qu'il y a des raisons suffisantes de conclure que la structure et la conception du système des DIEM se traduiront, *pour une certaine fourchette de prix à l'importation correspondant à une catégorie tarifaire pertinente*, par un manquement aux obligations qui incombent à l'Argentine au titre de l'article II ...".[16] Cette affirmation de l'Organe d'appel se fondait sur un volume substantiel d'éléments de preuve fournis par les États-Unis, montrant que l'Argentine n'avait pas respecté des consolidations tarifaires qui l'engageaient, puisque des produits précédemment importés avaient été frappés de droits plus importants que le maximum autorisé et qu'il en serait nécessairement de même lors de futures importations. En conséquence, s'il est vrai que la structure et la conception des mesures argentines étaient des facteurs pris en considération dans cette affaire, les allégations des États-Unis s'appuyaient sur des éléments de preuve spécifiques et pertinents que le Groupe spécial a jugés crédibles.

58. Troisièmement, les CE soutiennent implicitement que, qu'elles aient établi ou non *prima facie* le bien-fondé de leur plainte, le Groupe spécial peut tirer des déductions défavorables à l'encontre des États-Unis, dans la mesure où ces derniers n'ont pas fourni les renseignements demandés par le Groupe spécial. Elles le font au paragraphe 56 de leur deuxième communication, où elles se réfèrent à de semblables déductions négatives, dans l'affaire *Canada - Aéronefs*. À ce jour, toutefois, le

---

laine, tissés en provenance d'Inde ("*États-Unis – Chemises de laine*"), WT/DS33/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 23 mai 1997, pages 15 et 16.

[13] *Voir, par exemple, Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils – Recours du Brésil à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends*, WT/DS70/RW, rapport du Groupe spécial, modifié par l'Organe d'appel, adopté le 4 août 2000, paragraphe 5.14.

[14] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 52, *citant le rapport États-Unis – Chemises de laine*, pages 15 et 16.

[15] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 54.

[16] *Argentine – Mesures affectant les importations de chaussures, textiles, vêtements et autres articles* ("*Argentine – Textiles*"), WT/DS56/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 22 avril 1998, paragraphe 62. (pas d'italique dans l'original)

présent Groupe spécial n'a demandé aux États-Unis aucun renseignement. Les CE ne sont donc pas fondées à suggérer que le Groupe spécial tire des déductions défavorables à l'encontre des États-Unis.

59. Enfin, les CE allèguent à tort que les États-Unis ont "accepté … la charge d'établir leur moyen de défense au sujet de la note de bas de page 59".[17] Cette affirmation est de toute évidence incorrecte. Il y a des cas dans lesquels une partie défenderesse peut avoir à supporter la charge d'établir un moyen de défense affirmatif – par exemple, au titre de l'article XX du GATT. Toutefois, le rapport entre les violations au titre d'autres dispositions du GATT et au titre de l'article XX du GATT est fondamentalement différent du rapport entre la note de bas de page 59 et l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. La note de bas de page 59 "exclut simplement de son champ d'application les situations visées par [l'article 3.1 a)] de cet accord".[18] Même si la note de bas de page 59 était qualifiée "d'exception", cette qualification ne suffirait pas à renverser la charge de la preuve ou à justifier une interprétation du traité plus étroite ou plus stricte.[19] De plus, la note de bas de page 59 "reconnaît" simplement "le droit autonome de tout Membre"[20]de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère. Ainsi, contrairement à l'article XX qui n'est pertinent qu'après qu'une violation au titre d'un autre article du GATT a été établie, la note de bas de page 59, loin de fournir la justification d'une violation, restreint le champ de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. La charge de la preuve continue donc de peser sur les CE pour tous les aspects de leurs allégations relatives à des subventions à l'exportation.

60. Les États-Unis suggèrent respectueusement au Groupe spécial de suivre l'orientation donnée par l'Organe d'appel en ce qui concerne la charge de la preuve et d'exiger que les CE établissent *prima facie* le bien-fondé de leur plainte pour chacun des éléments de chacune des violations alléguées qui sont à l'examen.

VI. LES ÉTATS-UNIS N'ACCORDENT PAS DE SUBVENTION PAR LE MOYEN DE LA LOI

61. Nous aborderons maintenant les principaux arguments juridiques, en commençant par la question de savoir si l'exclusion prescrite par la Loi constitue une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC.

62. Dans leur première communication, les États-Unis ont expliqué que la définition du revenu brut représente la limite extérieure de leur compétence fiscale. L'exclusion des revenus extraterritoriaux du revenu brut constitue donc le "point de référence normatif" ou la "règle juridique applicable" dès lors qu'il s'agit de déterminer si l'exclusion constitue une subvention au sens de l'article premier. Comme, selon cette référence, les impôts frappant les revenus extraterritoriaux ne sont pas "normalement exigibles", l'exclusion de tels revenus ne constitue pas un abandon de recettes et, par conséquent, n'est pas une subvention.

63. Les arguments contraires des CE ne sont pas fondés au vu du texte de l'article premier. De l'avis des États-Unis, ces arguments cherchent à démontrer que, si les États-Unis ont respecté la lettre de l'Accord SMC et des décisions *FSC*, ils ont, en quelque sorte, ignoré l'"esprit" de l'Accord et de ces décisions, tels que les interprètent les seules CE.

---

[17] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 45.
[18] *CE – Hormones*, paragraphe 104.
[19] *Id*.
[20] *Id.*

A. LA LOI NE "CONTOURNE" PAS LE CRITÈRE "EN L'ABSENCE DE"

64. Pour tenter de faire cette démonstration, les CE soutiennent, tout d'abord, que, par le moyen de la Loi, les États-Unis ont essayé de contourner le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial. Les États-Unis ont expliqué que la Loi visait à respecter les décisions du Groupe spécial comme de l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*. Contrairement à ce que les CE laissent entendre, l'Organe d'appel n'a pas exclu l'application d'un critère "en l'absence de" à une nouvelle législation. Les États-Unis ont donc cherché à faire en sorte que la Loi satisfasse au critère "en l'absence de".

65. La Loi satisfait au critère "en l'absence de" parce que l'exclusion qu'elle prévoit est le "point de référence normatif" des États-Unis en ce qui concerne le traitement fiscal des revenus extraterritoriaux. Les CE n'ont pas réussi à montrer qu'en l'absence de cette exclusion, les États-Unis imposeraient les revenus extraterritoriaux: elles ont seulement affirmé en termes généraux que, si les États-Unis n'avaient pas pris des mesures pour limiter leur compétence fiscale, cette compétence pourrait être plus étendue qu'elle ne l'est effectivement.

66. Les États-Unis ne voient pas très bien en quoi une tentative faite de bonne foi pour respecter le libellé de la décision du Groupe spécial est inappropriée. L'Organe d'appel a peut-être exprimé des réserves quant à ce libellé, mais il ne l'a pas rejeté dans tous les cas. De fait, si les États-Unis n'avaient pas cherché à se conformer au critère "en l'absence de", les CE feraient probablement valoir qu'une telle absence de conformité constitue une violation des règles de l'OMC.

67. La question véritable que les CE éludent est celle de savoir pourquoi le critère "en l'absence de" n'est pas au moins une considération pertinente s'agissant de la Loi. Par un argument du type "pile, je gagne; face, vous perdez", les CE donnent l'impression que toute législation promulguée par les États-Unis qui satisferait dans la présente affaire au critère "en l'absence de" constituerait un "contournement". Les États-Unis font respectueusement valoir que le fait que la Loi satisfasse au critère "en l'absence de" est un élément de preuve pertinent indiquant qu'elle ne confère pas une subvention au sens de l'article premier.

B. LE REVENU BRUT REPRÉSENTE LA LIMITE EXTÉRIEURE DE LA COMPÉTENCE FISCALE DES ÉTATS-UNIS

68. S'étant efforcées d'écarter le critère "en l'absence de" retenu par le Groupe spécial, les CE font ensuite une application erronée de l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle il est approprié de comparer le traitement fiscal résultant de la mesure contestée avec le traitement qui serait appliqué dans "une autre situation". Les CE notent à bon droit que le traitement fiscal dans "une autre situation" doit être le traitement fiscal correspondant à un point de référence normatif pertinent, mais elles contestent la position des États-Unis selon laquelle la définition du revenu brut, qui comprend l'exclusion des revenus extraterritoriaux, représente en l'espèce le point de référence pertinent.

69. Les CE soutiennent que le fait de qualifier certains revenus comme revenu brut ne peut pas être le point de référence approprié, car "les Membres seraient autorisés à accorder toutes les subventions qu'il leur plairait d'accorder ... [en excluant] les revenus concernés de la définition du revenu brut".[21] Les États-Unis estiment que la Loi se distingue d'une mesure qui, par exemple, prévoirait un dégrèvement fiscal en faveur de telle ou telle société ou industrie. Par ailleurs, toutefois, il convient de concilier les conjectures des CE sur une "pente savonneuse" avec le libellé de l'article premier et l'affirmation de l'Organe d'appel par laquelle il reconnaît que les Membres ont le pouvoir souverain de "ne pas imposer une catégorie particulière de recettes" sans que cela consiste nécessairement à accorder une subvention.

[21] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 67.

70. Comme les États-Unis l'ont indiqué dans leur première communication, la distinction sémantique entre une exclusion et une exemption ne permet pas de déterminer si la Loi accorde des subventions au sens de l'Accord SMC. Le critère, en vertu de l'article premier, est la question de savoir si les impôts relatifs aux revenus exclus seraient normalement dus, de par la Loi, aux pouvoirs publics. Étant donné ce critère, les CE doivent désigner une "règle interne applicable" en vertu de laquelle les revenus extraterritoriaux seraient imposés. La seule disposition de la législation fiscale américaine que citent les CE est l'exception à la règle générale selon laquelle les revenus extraterritoriaux sont exclus du champ de l'impôt américain. Étant donné que la Loi redéfinit expressément la règle interne applicable, les CE n'indiquent aucune autre mesure précise à laquelle cette loi constituerait une exception. Elles semblent plutôt faire valoir que la règle interne applicable pour les États-Unis est un système mondial d'imposition des revenus, quelles que soient les lois qu'ils puissent promulguer. De ce point de vue, les États membres des CE ont vraiment de la chance, en ce sens qu'ils ont bénéficié d'un accident historique, celui d'avoir commencé de percevoir l'impôt sur le revenu en utilisant la méthode de l'exemption.

71. Ce que les CE veulent ignorer, c'est que l'Organe d'appel a choisi "les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question" comme base de comparaison permettant de déterminer l'existence d'une subvention. Les CE demandent en quelque sorte au Groupe spécial non seulement de faire de l'exception en matière d'imposition la règle générale, mais aussi d'appliquer la notion américaine de "revenu brut" ignorant une partie essentielle de sa définition.

C. LES CE DÉSIGNENT UN POINT DE RÉFÉRENCE ERRONÉ

72. À titre subsidiaire, les CE semblent faire valoir que le point de référence approprié, en l'espèce, est que "les revenus tirés par une société d'une activité commerciale ... peuvent être imposés s'il s'agit des revenus d'une société américaine ou s'ils ont "un lien effectif" avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis".[22] Le "point de référence" que les CE demandent au Groupe spécial de prendre en considération est la combinaison de deux notions distinctes - l'imposition des sociétés américaines et l'imposition de revenus ayant un lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis, dont aucune n'est applicable en la matière.

73. La référence à des revenus tirés par des sociétés américaines d'une activité commerciale montre que les CE se réfèrent au système d'imposition mondial qui était celui des États-Unis avant l'adoption de la Loi. À cette époque, les revenus reçus dans le monde entier par des sociétés américaines étaient, en règle générale, assujettis à l'impôt aux États-Unis, indépendamment de leur source, étrangère ou nationale. La Loi, toutefois, limite le caractère mondial du système d'imposition des États-Unis. Elle dispose que les revenus extraterritoriaux reçus par des sociétés américaines ne sont pas assujettis à l'impôt américain, parce qu'ils échappent de façon générale à la compétence fiscale des États-Unis. Ainsi, le point de référence retenu par les CE – imposition générale des revenus réalisés dans le monde entier par des sociétés américaines – n'existe plus.

74. Ainsi, dans la mesure où les CE font valoir que le point de référence approprié, en l'espèce, est l'imposition des revenus réalisés par des sociétés américaines sur une base mondiale, ou est le revenu ayant un lien effectif avec des activités commerciales ou industrielles aux États-Unis, les CE sont dans l'erreur.

D. LES CE S'EFFORCENT À TORT D'INCLURE LA SPÉCIFICITÉ DANS L'ARTICLE PREMIER

75. Dans leur deuxième communication, les CE continuent de soutenir que la Loi accorde une subvention parce que la portée de l'exclusion est trop étroite. Cet argument s'inscrit dans une

[22] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 68.

conception fondamentalement erronée de l'article premier, dont la meilleure expression est peut-être l'affirmation des CE selon laquelle "l'essence même d'une subvention est d'être accordée par les pouvoirs publics à certains mais pas à d'autres".[23] Sur un plan simplement technique, cette affirmation est incorrecte, parce que les pouvoirs publics d'un pays pourraient accorder une subvention à chacune des personnes juridiques relevant de leur autorité et que chacune de ces subventions serait encore une subvention au titre de l'article premier, fût-ce une subvention non spécifique. Plus généralement, les CE disent que la Loi accorde une subvention parce que, selon elles, cette loi ne s'applique pas purement et simplement à une catégorie de revenus, c'est-à-dire sans fixer de conditions.

76. La position des CE en ce qui concerne la portée de l'exclusion prévue par la Loi est toutefois incompatible avec le libellé de l'Accord SMC. La définition d'une subvention au sens de l'article premier ne concerne pas la portée, large ou étroite, d'une mesure prise par les pouvoirs publics. La spécificité ne devient pertinente, au titre de l'article 2 de l'Accord SMC, qu'après que l'existence d'une subvention au sens de l'article premier a été constatée.

E. L'ALLÉGATION DES CE SELON LAQUELLE LES REVENUS EXTRATERRITORIAUX DOIVENT ÊTRE DÉFINIS DE MANIÈRE GÉNÉRALE, OBJECTIVE ET NEUTRE N'EST PAS ÉTAYÉE PAR LE LIBELLÉ DE L'ARTICLE PREMIER

77. Les CE s'efforcent d'étayer leur argument relatif à la spécificité en affirmant que les revenus extraterritoriaux constituent une catégorie de revenus définie arbitrairement. Elles affirment que seules des catégories de revenus exclus qui sont définies "de manière générale, objective et neutre" peuvent échapper à la qualification de subventions. Non seulement il n'y a rien dans l'Accord SMC qui justifie une telle position, mais cette position va directement à l'encontre de l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle "[u]n Membre a, en principe, le pouvoir souverain de ne pas imposer une catégorie particulière de recettes s'il le souhaite". L'Organe d'appel a clairement indiqué que le choix des "catégories particulières" de recettes qui ne seront pas imposées ne relève pas du droit international, mais d'une décision des Membres de l'OMC, et a affirmé que cette question ne pouvait pas être résolue "[dans l']abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer toutes les recettes". Une mesure qui prévoit qu'une catégorie de revenus – de quelque manière qu'elle soit définie – ne sera pas imposée ne constitue une subvention que dans le cas où ces revenus seraient imposables en vertu de la "règle interne applicable" dans le cadre de la législation fiscale de ce Membre. Peu importe qu'une telle catégorie puisse ou non être qualifiée de catégorie définie "de manière générale, objective et neutre" par les CE ou par un autre Membre.

78. Néanmoins, même si les CE avaient raison de soutenir que seules des catégories de revenus définies "de manière générale, objective et neutre" peuvent être imposées différemment, elles n'ont pas établi que la Loi, lorsqu'elle définit les revenus extraterritoriaux, ne le fait pas ainsi. Les États-Unis ont expliqué que les revenus extraterritoriaux sont ceux que procurent toutes les transactions à l'étranger faisant intervenir des biens utilisés ou consommés ailleurs qu'aux États-Unis, quel que soit le lieu où ils sont fabriqués. Les CE n'ont pas montré en quoi cette catégorie n'est pas "générale", "objective", ou "neutre".

F. LES RAPPORTS DU BUREAU DU BUDGET DU CONGRÈS ET DU TRÉSOR CITÉS PAR LES CE N'INDIQUENT PAS QU'UNE SUBVENTION AIT ÉTÉ ACCORDÉE

79. Les États-Unis réaffirment leurs objections à l'encontre de l'utilisation erronée que font les CE de l'étude émanant du Bureau du budget du Congrès pour soutenir l'allégation selon laquelle la Loi porte abandon de recettes qui sont normalement exigibles. Le "coût" cité par les CE est en fait une comparaison entre les conséquences de la Loi du point de vue des recettes, d'une part, et l'ancien système d'imposition mondial des États-Unis. Comme les États-Unis ont établi un nouveau point de

[23] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 80.

référence normatif pour l'imposition des revenus extraterritoriaux, le coût cité par les CE ne reflète pas les "recettes abandonnées". La simple répétition par les CE de cet argument dénué de fondement ne lui confère aucune valeur.

VII. L'EXCLUSION DES REVENUS EXTRATERRITORIAUX N'EST PAS SUBORDONNÉE AUX EXPORTATIONS

80. Pour ce qui est de la subordination aux exportations, de même que les CE interprètent de façon erronée la définition de la subvention donnée à l'article premier, elles versent dans l'erreur lorsqu'elles interprètent l'article 3.1 a). Singulièrement, les arguments des CE ne s'accompagnent d'aucune référence au libellé de l'article 3.1 a) ou à l'interprétation constante du terme "subordonné" par l'Organe d'appel. Même après que les États-Unis ont fait observer ces faiblesses, dans leur première communication, les CE ont continué d'ignorer le sens ordinaire de l'article 3.1 a). Le fait qu'elles n'aient pas tenu compte des critères juridiques applicables à l'article 3.1 a) devrait amener à rejeter les allégations des CE au titre de cet article.

A. L'ARTICLE 3.1 A) N'EXIGE PAS QUE L'ON COMPARE LE TRAITEMENT FISCAL DES REVENUS PROVENANT DE VENTES À L'EXPORTATION ET DE VENTES SUR LE MARCHÉ INTÉRIEUR POUR DÉTERMINER LA SUBORDINATION AUX EXPORTATIONS

81. Un argument central des CE est que le critère permettant de déterminer si une subvention fiscale est subordonnée aux exportations est la question de savoir si cette subvention accorde aux revenus tirés des exportations un traitement plus favorable qu'aux revenus reçus à l'occasion d'opérations comparables réalisées sur le marché intérieur.

82. Toutefois, l'article 3.1 a) n'envisage pas une telle comparaison, et les CE ne sont pas en mesure d'indiquer quoi que ce soit dans le libellé de cet article qui indiquerait qu'une telle comparaison est appropriée. De fait, les CE s'efforcent même d'écarter l'analyse du texte de l'article 3.1 a), affirmant que le sens ordinaire du terme "exportation" "n'est pas d'un grand secours".[24] De même, les CE n'ont cité aucun rapport d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel de l'OMC qui interprète l'article 3.1 a) comme elles proposent de le faire.

83. Le libellé de l'article 3.1 a) s'attache essentiellement au point de savoir si un Membre de l'OMC établit que la possibilité d'obtenir une subvention est *subordonnée* aux résultats à l'exportation. C'est pour cette raison que, selon l'Organe d'appel, la subordination aux exportations est démontrée lorsque l'octroi d'une subvention est "conditionné" ou "dépend pour exister" de l'exportation. L'Organe d'appel a aussi affirmé qu'une subvention est subordonnée aux exportations lorsque "[la subvention] est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie".

84. Les CE signalent plusieurs paragraphes de la Liste exemplative de subventions à l'exportation qui indiquent effectivement qu'une comparaison entre revenus tirés d'exportations et revenus de source intérieure peut être pertinente s'agissant de déterminer l'existence d'une subvention à l'exportation. Toutefois, la partie de la Liste exemplative pertinente pour le présent différend, le point e), ne contient aucune comparaison de ce genre. Il n'y a simplement rien qui permette d'assumer, comme le font les CE, qu'un critère de comparaison puisse être généralement appliqué à l'article 3.1 a) parce que *certains* points d'une Liste *exemplative* appliquent un tel critère.

85. Quoi qu'il en soit, comme les États-Unis l'ont fait observer dans leur première communication, un certain nombre des éléments de la Liste exemplative sur lesquels les CE

[24] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 86.

s'appuient semblent proposer une comparaison davantage pour déterminer si une catégorie de bénéficiaires spécifiquement liée aux exportations reçoit une subvention quelconque que pour déterminer si une subvention est subordonnée aux exportations. De toute évidence, l'exemption ou la remise d'impôts indirects au titre de produits exportés, visée au point g) de la Liste, serait spécifiquement liée aux exportations, mais la condition voulant qu'une telle exemption ou remise soit d'un montant "supérieur à [ceux]" accordés au titre de produits vendus pour la consommation intérieure vise clairement à déterminer s'il y a véritablement subvention.

B. EXPORTER N'EST PAS "[UNE] PARMI PLUSIEURS AUTRES CONDITIONS"

86. Une fois encore, les CE ne s'arrêtent pas au sens ordinaire du libellé de l'article 3.1 a) lorsqu'elles informent le Groupe spécial qu'elles ne prennent pas position sur le sens du mot "autres" dans l'expression "[une] parmi plusieurs autres conditions".[25] Les États-Unis estiment que ce n'est pas là une réponse suffisante à leur argument concernant le sens de la prescription inscrite à l'article 3.1 a) selon laquelle une subvention doit être subordonnée, "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions, aux résultats à l'exportation", pour être une subvention à l'exportation prohibée. Dans leur première communication, les États-Unis ont indiqué que l'expression "[une] parmi plusieurs autres conditions" signifie que les résultats à l'exportation peuvent être une condition *additionnelle* s'ajoutant à d'autres conditions également applicables, mais demeurant une condition à remplir pour obtenir la subvention. Pour montrer qu'il y a subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a), il ne suffit pas de montrer que l'exportation est l'un des divers moyens possibles d'obtenir une subvention.

87. Le fait que les CE n'aient pas répondu à ce point constitue une faiblesse majeure de leur thèse.

C. LES FABRICANTS AMÉRICAINS NE SONT PAS OBLIGÉS D'EXPORTER

88. Plutôt que de tenter d'analyser le libellé de l'article 3.1 a), les CE allèguent simplement que les fabricants américains doivent exporter leurs produits pour recevoir des revenus extraterritoriaux exclus du champ de l'impôt, et que cela est suffisant pour démontrer que l'exclusion est subordonnée aux exportations. Toutefois, les CE ne voient pas que les fabricants américains peuvent fabriquer à l'étranger – et le font souvent – dans le cadre de succursales étrangères pour approvisionner des marchés étrangers, et reçoivent ainsi des revenus extraterritoriaux sans exporter. Les fabricants américains peuvent choisir de produire et de vendre hors des États-Unis. Dans la mesure où la Loi donne des incitations qui peuvent influer sur le choix du lieu où une entreprise fabriquera des produits, elle offre tout autant d'incitations à la production hors des États-Unis que dans le pays même. Cela montre, une fois encore, que la Loi est neutre par rapport aux exportations et qu'elle traite les contribuables de manière équitable.

89. Les CE s'efforcent de parer cet argument en disant que même si les fabricants américains peuvent choisir le lieu où ils fabriqueront leurs produits et n'ont donc pas besoin d'exporter pour se prévaloir de la Loi, tel n'est pas le cas lorsque les parties ont des biens aux États-Unis à vendre. Cet argument, toutefois, souffre de la même faiblesse. Les parties qui vendent des produits aux États-Unis peuvent choisir de s'approvisionner hors des États-Unis et de ne réaliser que des opérations se déroulant entièrement hors des États-Unis. De plus, comme l'Organe d'appel l'a indiqué dans l'affaire *États-Unis – Barres en acier au plomb*, les subventions sont accordées à des personnes physiques ou morales et non à des opérations de production ou, nous semble-t-il, aux biens résultant de telles opérations.[26]

[25] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 112.

[26] *Voir États-Unis – Imposition de droits compensateurs sur certains produits en acier au carbone, plomb et bismuth laminés à chaud originaires du Royaume-Uni*, WT/DS138/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 7 juin 2000, paragraphe 58.

90. Ainsi, la question pertinente est ici de savoir si la Loi impose aux personnes ou aux entreprises américaines d'exporter comme condition pour recevoir des revenus extraterritoriaux exclus. Nous estimons que tel n'est pas le cas. La Loi ne fait à aucun contribuable obligation d'exporter pour se réclamer de l'exclusion au titre des revenus extraterritoriaux.

91. Il est important de noter que l'interprétation des CE signifierait que les exemptions territoriales existant dans la plupart des pays européens se traduisent par des subventions subordonnées aux exportations – question à laquelle les CE ont toujours refusé de réponse. En effet, selon l'analyse des CE, les fabricants des pays européens qui ont recours à la méthode de l'exemption ne peuvent bénéficier d'une telle exemption qu'en exportant. Les revenus provenant de leurs ventes sur le marché intérieur ne sont pas admis à bénéficier d'une exemption comparable. Dans le cadre retenu par les CE pour analyser la subordination aux exportations, peu importe que les exemptions territoriales européennes visent des revenus provenant de transactions se déroulant entièrement à l'étranger et d'importations parce que, selon les CE, les opérations d'exportation sont imposées plus favorablement que les opérations comparables réalisées sur le marché intérieur.

D. LES CE NE PEUVENT PAS ÉTAYER UNE ALLÉGATION DE SUBORDINATION *DE FACTO* AUX EXPORTATIONS

92. Dans ce que les CE appellent maintenant des "arguments subsidiaires"[27], les CE ont allégué dans leur première communication que l'exclusion prévue par la Loi était *de facto* subordonnée aux exportations parce que des sociétés étrangères choisiraient rarement de devenir des contribuables américains, ce qui laisse aux seuls exportateurs la possibilité de bénéficier de l'exclusion des revenus extraterritoriaux. Les États-Unis ont répondu qu'une telle élection n'était pas nécessaire lorsque la fabrication et la vente de produits à l'étranger sont le fait d'une succursale étrangère d'une société américaine.

93. On peut présumer que reconnaissant la grave lacune que présente leur argument, les CE soutiennent maintenant que les situations dans lesquelles une société américaine choisit d'établir une succursale "ne manquent pas d'être relativement bien moins courantes que celles dans lesquelles la société américaine décide d'établir une filiale dans le pays étranger".[28] Ainsi, l'argument de la subordination "*de facto*" présenté par les CE s'est développé au point que les CE allèguent maintenant que seuls les exportateurs peuvent bénéficier et bénéficieront de l'exclusion parce que, pour différentes raisons, ni les succursales, ni les filiales étrangères n'utiliseront, en fait, l'exclusion. Toutefois, les arguments des CE concernant tant les succursales que les filiales sont erronés et dépourvus de fondement.

1. Succursales

94. Les CE ne soutiennent pas que les sociétés américaines ne peuvent pas établir des succursales qui fabriquent et vendent à l'étranger et reçoivent des revenus extraterritoriaux; elles ne soutiennent pas non plus que la Loi limite les possibilités pour les sociétés américaines d'établir des succursales à l'étranger. Les CE affirment simplement sans étayer leur assertion qu'"il existe généralement des raisons à la fois fiscales et commerciales qui expliquent la préférence générale pour la forme juridique d'une filiale".[29]

95. Dans les paragraphes 117 à 125, les CE présentent une liste de facteurs qui sont censés indiquer que les sociétés américaines choisiraient rarement, tout au plus, d'exercer leurs activités dans le cadre de succursales, par opposition à celui des filiales. Les CE admettent que "[s]ans nul doute, le

[27] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 114.
[28] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 118.
[29] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 118.

choix de la forme juridique des opérations de fabrication à l'étranger dépend dans chaque cas de circonstances particulières"[30], mais ignorent ensuite leur propre mise en garde et procèdent à des généralisations hâtives quant aux décisions commerciales particulières.

96. Les CE n'étayent aucunement la liste peu équilibrée de facteurs qu'elles présentent, et évitent soigneusement de mentionner les nombreuses considérations qui feraient contrepoids. Contrairement aux assertions des CE, il y a un certain nombre de facteurs justifiant le recours à une succursale. Ce sont les suivants:

- L'exercice d'activités par l'intermédiaire d'une succursale étrangère offre beaucoup plus de souplesse que l'exercice d'activités par l'intermédiaire d'une filiale. Une succursale peut être établie ou dissoute sans aucune formalité. À l'inverse, les coûts de transaction associés à la création d'une société sont appréciables: prescriptions minimales quant à la dotation en fonds propres et droits de constitution et d'enregistrement. Les processus nécessaires pour satisfaire à ces prescriptions entraînent souvent des frais juridiques.

- Il y a des coûts de transaction supplémentaires associés à l'existence d'une société: traitements et salaires d'un ensemble distinct d'administrateurs et de cadres, organisation régulière de réunions du conseil d'administration et tenue d'un ensemble distinct de livres et d'états de compte. Aucune de ces dépenses n'est nécessaire pour réaliser des opérations par l'intermédiaire d'une succursale.

- En dehors des coûts de transaction associés à l'établissement et au maintien d'une société distincte, les sociétés sont souvent assujetties à des obligations plus contraignantes en matière de déclaration que les succursales. Par exemple, elles doivent établir leurs propres déclarations de revenus et leurs propres comptes et états financiers.

97. Du point de vue fiscal, l'existence d'une société se traduit par une double imposition, au niveau de la société et au niveau de l'actionnaire. Ajouter de nouvelles sociétés superposées risque d'aggraver le problème, à moins que la législation fiscale ne prévoie des mécanismes d'allégement, tels que la consolidation pour l'ensemble d'un groupe. En droit américain, les sociétés étrangères ne peuvent généralement pas recourir à cette consolidation. De plus, s'agissant du crédit d'impôt étranger, une société américaine aurait le droit de bénéficier d'un crédit d'impôt étranger direct au titre des revenus de la succursale pour l'année d'imposition qui ne sont pas exclus en vertu de la Loi. À l'inverse, une société américaine qui recevrait des dividendes de sa filiale étrangère n'aurait le droit d'obtenir qu'un crédit d'impôt étranger indirect.

98. La liste de facteurs présentée par les CE n'est pas seulement incomplète, elle est aussi fallacieuse. Par exemple, les CE notent que les filiales étrangères de sociétés américaines peuvent généralement différer le paiement d'impôts aux États-Unis au titre de leurs revenus d'exploitation active. Toutefois, le report d'impôt aux États-Unis est dénué de tout intérêt si l'autorité étrangère perçoit des impôts pour l'année en cours sur les bénéfices de la filiale étrangère. De même, le report est dénué d'intérêt si la société américaine a besoin immédiatement des fonds générés par ses filiales étrangères. Enfin, il est totalement impossible de recourir au report d'impôt s'agissant des revenus qui relèvent de la sous-partie F. Ainsi, les avantages supposés du report, dont on fait tant l'éloge, ne sont pas aussi appréciables que les CE le laissent entendre.

[30] *Id.*

99. Les CE citent aussi la limitation de responsabilité associée à l'existence d'une société. Toutefois, dans le monde véritable des affaires, la seule véritable protection en matière de responsabilité est la protection souveraine qu'assure le maintien du siège central dans un autre pays - et non l'exercice d'activités sur place dans le cadre d'une filiale. De plus, il arrive souvent que les pays accordent à des entités non constituées en société la protection que représente la responsabilité limitée, dont bénéficient les sociétés à responsabilité limitée aux États-Unis. Ainsi, une entreprise américaine peut souvent exercer des activités dans un pays étranger dans le cadre d'une succursale pour ce qui est du paiement d'impôts aux États-Unis, tout en conservant la protection par la responsabilité limitée que permet l'application du droit local.

100. Les CE allèguent que la fixation des prix de cession représente une plus grosse difficulté pour les succursales que pour les sociétés. ll n'en est rien. La fixation des prix de cession est une question tout aussi importante entre entités constituées en sociétés qu'entre une société et ses succursales. S'agissant des incitations, la forme de la succursale présente aussi certains avantages fiscaux. Par exemple, les succursales françaises de sociétés américaines peuvent généralement déduire des revenus qu'elles reçoivent en France la part des dépenses du siège central qui leur est imputable, tandis que les filiales françaises de sociétés américaines ne peuvent le faire.

101. En somme, la liste, présentée par les CE, des raisons pour lesquelles des entreprises américaines pourraient préférer exercer des activités dans le cadre de filiales plutôt que de succursales est exagérément simplifiée et, à certains égards, simplement erronée.

2. Filiales étrangères

102. Les CE souscrivent maintenant à l'avis des États-Unis selon lequel des sociétés étrangères peuvent choisir de devenir des contribuables américains et feront ce choix. Même si les CE soutiennent que de telles situations seront "rares"[31], les États-Unis se félicitent de ce que les CE admettent maintenant que les sociétés étrangères constituent une catégorie légitime de contribuables qui peuvent exclure des revenus extraterritoriaux. Bien sûr, il reste à savoir si, en fait, cette situation sera rare ou fréquente, et les CE n'avancent absolument aucun élément de preuve dans un sens ou dans l'autre à l'appui de leurs arguments.

103. À l'inverse, les États-Unis ont fourni des éléments de preuve indiquant qu'il y a des sociétés étrangères qui choisissent de devenir des contribuables américains et excluent leurs revenus extraterritoriaux. La déclaration émanant d'une société étrangère jointe à la deuxième communication des États-Unis (pièce n° 9 des États-Unis) décrit une situation dans laquelle une société étrangère peut choisir l'assimilation aux sociétés nationales et exclure les revenus extraterritoriaux. Cette déclaration a d'autant plus d'importance qu'elle émane de l'une des plus grosses sociétés du monde, et a été faite avant la publication par le gouvernement américain de la directive administrative concernant la procédure selon laquelle les sociétés seraient autorisées par la suite à faire ce choix.

104. L'argument des CE selon lequel on ne peut leur demander de fournir au Groupe spécial des éléments de preuve étayant leur théorie selon laquelle il y a subordination *de facto* est dénué de fondement. Si les CE ne possèdent pas ou ne peuvent pas se procurer d'éléments de preuve suffisants pour étayer ce qui autrement apparaît comme simples supposition et prédiction, elles n'auraient pas dû énoncer ces allégations. Comme l'Organe d'appel l'a indiqué dans l'affaire *Canada – Aéronefs*, l'essence même d'une allégation relative à une subordination aux exportations *de facto* est qu'elle doit être prouvée au moyen d'éléments de preuve autres que la mesure contestée elle-même. Les CE ne peuvent se contenter d'affirmations gratuites puis demander aux États-Unis de les réfuter. En l'absence de la quantité requise de preuves, le Groupe spécial devrait rejeter les arguments des CE relatifs à une subordination *de facto*.

[31] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 131.

E. LE POINT E) DE LA LISTE EXEMPLATIVE N'ÉTEND PAS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 3.1 A)

105. Dans leur première communication, les CE ont indiqué que le point e) de la liste exemplative élargissait la définition de l'expression "subordonnées … aux résultats à l'exportation" figurant à l'article 3.1 a). En réponse, les États-Unis ont démontré que le point e) ne peut pas élargir le sens de l'expression "subordination aux exportations" parce que cette notion sert à définir la portée et l'applicabilité de l'article 3.1 a). Les points inclus dans la Liste exemplative sont simplement des exemples de subventions à l'exportation prohibées. Ils précisent le sens de l'article 3.1 a), mais ne définissent pas des subventions prohibées qui ne sont pas subordonnées aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

106. Dans leur deuxième communication, les CE semblent revenir sur leur position initiale. Elles semblent admettre que le point e) ne fait rien d'autre que définir un type particulier de subvention à l'exportation qui a de l'importance s'agissant d'impôts directs. Les CE ont admis que la Liste exemplative était rattachée à l'article 3.1 a) au moyen du membre de phrase "y compris celles [les subventions à l'exportation] qui sont énumérées à titre d'exemple dans l'Annexe I" et que le sens clair du mot "y compris" est "être contenu dans", "prendre en compte de manière inclusive", ou "incorporer". Toutes ces définitions permettent de penser exactement ce que les États-Unis ont soutenu tout au long de la procédure – que la Liste exemplative donne des exemples de subventions qui satisfont à la norme énoncée à l'article 3.1 a).

107. Tout en convenant de ce qui précède, les CE continuent de soutenir que le point e) constitue "une source distincte de prohibition des subventions à l'exportation".[32] Dans la mesure où les CE suggèrent qu'une mesure peut relever du point e), mais non de l'article 3.1 a), et constituer une subvention à l'exportation prohibée, les États-Unis ne sont pas d'accord avec elles. Si tel était le cas, la Liste exemplative ferait beaucoup plus que *donner des exemples* de subventions subordonnées aux résultats à l'exportation.

108. De plus, les États-Unis ne peuvent pas comprendre comment une mesure, comme la Loi, qui ne fait aucunement référence à l'exportation, n'exige pas qu'il y ait exportation et est applicable à une vaste gamme de transactions autres qu'à l'exportation peut être dite "accordée spécifiquement au titre des exportations". Pourtant, une fois encore, les CE présentent des arguments qui n'ont absolument aucun lien avec le texte de la disposition en cause.

VIII. LES CE N'ONT PAS DÉMONTRÉ QUE LA LOI N'EST PAS UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION

109. Jusqu'à présent, les États-Unis ont mis en lumière un certain nombre de domaines dans lesquels les CE ont présenté des arguments qui n'étaient pas fondés sur le texte des dispositions de l'OMC pertinentes et n'étaient pas conformes à la méthode d'interprétation correcte en droit international public. La méthode créative adoptée par les CE à l'égard de l'interprétation n'est nulle part plus évidente que dans le contexte de leurs arguments concernant le point de savoir si la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Les CE demandent au Groupe spécial d'ignorer le libellé de la note de bas de page 59 et s'efforcent d'incorporer dans les règles de l'OMC des principes fiscaux qui n'ont été ni examinés ni adoptés par les Membres de l'OMC. Le Groupe spécial devrait rejeter la tentative faite par les CE pour réécrire la note de bas de page 59.

[32] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 149.

A. L'APPROCHE DES CE À L'ÉGARD DE L'INTERPRÉTATION DE LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 EST INCORRECTE

110. La manière dont les CE s'efforcent de deviner le sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 est tellement extraordinaire qu'elle mérite d'être rappelée ici. Les CE ont indiqué, dans leur deuxième communication, que "les termes "double imposition" et "revenus de source étrangère" sont des termes techniques qui ont des sens spéciaux".[33] Les CE en concluent qu'"une analyse des sens particuliers que ces expressions ont acquis dans le domaine de la fiscalité serait un point de départ plus utile que les définitions données par le dictionnaire de chacun des mots qui les composent".[34]

111. Les CE sont dans l'erreur à tous égards. Premièrement, même s'il est peut-être vrai que les expressions "double imposition" et "revenus de source étrangère" sont largement utilisées dans le domaine de la fiscalité, il n'est pas sûr qu'elles aient acquis un "sens particulier" universellement admis. Surtout, elles n'ont pas de "sens particulier" qui ait été accepté par l'OMC. Si les Membres de l'OMC s'étaient mis d'accord sur un tel "sens particulier", les nouvelles définitions auraient été insérées de quelque manière dans le texte de l'Accord SMC ou d'autres Accords de l'OMC. Or, aucune définition de ce genre n'a été insérée pour ces expressions.

112. La déclaration des CE selon laquelle le "sens particulier[] que ces expressions ont acquis dans le domaine de la fiscalité est [sic] un point de départ plus utile que les définitions données par le dictionnaire de chacun des mots qui les composent"[35] ne représente pas seulement un écart majeur par rapport aux principes d'interprétation établis par l'Organe d'appel, elle est aussi fallacieuse. Loin de prendre pour point de départ de leur analyse le sens ordinaire du libellé de la cinquième phrase de la note de bas de page 59, les CE ne reviennent à ce sens à aucun stade de leur analyse.

113. En commençant – et en finissant – par des définitions "spéciales" non empruntées au texte, les CE n'ont pas respecté les multiples déclarations de l'Organe d'appel concernant l'interprétation des traités. L'Organe d'appel a indiqué que "les termes d'un traité ... doivent être interprétés suivant leur sens ordinaire, dans leur contexte et à la lumière de l'objet et du but dudit traité".[36] L'Organe d'appel a indiqué aussi que "les termes du traité constituent le fondement du processus interprétatif: "l'interprétation doit être fondée avant tout sur le texte du traité lui-même""".[37]

114. De plus, en vertu de l'article 31 4) de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, on ne peut faire prévaloir le "sens particulier" sur le sens ordinaire d'un terme que "s'il est établi que telle était l'intention des parties". Dès lors que ce sont les CE qui proposent de retenir un "sens particulier", c'est sur elles que repose la charge de démontrer qu'il était dans l'intention des rédacteurs de la note de bas de page 59 de retenir le "sens particulier" qu'elles suggèrent. Les CE n'ont pas même tenté de faire une telle démonstration.

115. Une interprétation qui commence par un "sens particulier" sans pertinence et non étayé – et qui ne tente à aucun moment d'analyser le sens ordinaire du texte – ne peut simplement pas être correcte.

---

[33] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 183.

[34] *Id.*

[35] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 183.

[36] *États-Unis – Normes concernant l'essence nouvelle et ancienne formules* ("*Essence nouvelle formule*"), WT/DS2/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 29 avril 1996, page 19. Les groupes spéciaux et l'Organe d'appel de l'OMC ont pour instruction d'appliquer les "règles coutumières d'interprétation du droit international public". Mémorandum d'accord, article 3:2.

[37] *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques* ("*Japon – Boissons alcooliques*"), WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1er novembre 1996, page 14.

B. LES CE SONT DANS L'ERREUR LORSQU'ELLES CHERCHENT À APPLIQUER DES RÈGLES DE L'OCDE POUR DONNER UN SENS AUX DISPOSITIONS DE L'OMC

116. Les CE semblent alléguer que les "sens particuliers" qu'elles attribuent aux expressions "double imposition" et "revenus de source étrangère" émanent du Modèle de Convention de l'OCDE. Elles attribuent, toutefois, à cette Convention une importance qu'elle ne peut avoir à l'égard de l'OMC. De plus, les CE interprètent incorrectement la Convention elle-même.

1. Pertinence de la Convention de l'OCDE

117. Les États-Unis se sont référés à la Convention de l'OCDE pour illustrer différentes approches à l'égard de la double imposition et, plus précisément, pour appeler l'attention du Groupe spécial sur le fait que la méthode de l'exemption (ou non-imposition) est une méthode communément utilisée et largement admise pour éviter la double imposition.[38] Ce faisant, les États-Unis ont pris soin de faire observer qu'ils ne considéraient pas que ces conventions (ou, d'ailleurs, aucun accord) puissent être substituées au texte des dispositions pertinentes de l'OMC. Ils n'ont mentionné la convention qu'à titre d'exemple.[39] Pour parvenir aux mêmes fins, les États-Unis auraient pu tout aussi bien se référer au Modèle de Convention des Nations Unies, ou entreprendre l'examen de diverses mesures utilisées dans le monde entier pour éviter la double imposition.

118. Les CE, au contraire, invoquent la Convention de l'OCDE pour fournir littéralement les définitions de termes utilisées dans l'Accord SMC. Elles demandent en quelque sorte au Groupe spécial d'accepter chaque détail de la Convention de l'OCDE comme s'il était incorporé dans l'Accord SMC. Rien ne permet de le faire. En aucune de ses dispositions l'Accord SMC ne prévoit que la définition d'une mesure visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère aux fins de la note de bas de page 59 puisse être fournie par les règles d'une autre organisation. Quels que soient les mérites de la Convention de l'OCDE, ses dispositions ne peuvent être greffées en totalité sur l'Accord SMC lorsque rien n'indique que telle ait été l'intention des rédacteurs de l'Accord. Le fait que le deuxième paragraphe du point k) de l'Annexe I incorpore par référence l'*Arrangement de l'OCDE relatif à des lignes directrices pour les crédits à l'exportation bénéficiant d'un soutien public* indique que les rédacteurs de l'Accord SMC étaient capables d'incorporer des normes de l'OCDE lorsqu'ils souhaitaient le faire.

119. De plus, *certains* seulement des membres de l'OCDE ont accepté d'adhérer à la Convention. Le fait que "quasiment tous les pays *industrialisés*" s'inspirent de la Convention, comme les CE l'affirment[40], ne justifie pas que les droits et obligations des Membres de l'OMC puissent être modifiés. De nombreux Membres de l'OMC seraient sans aucun doute surpris d'apprendre qu'en adhérant à l'OMC, ils se sont engagés à mettre en œuvre et à appliquer la Convention de l'OCDE. Les États-Unis seraient au nombre de ces Membres. Comme les CE l'ont noté dans leur deuxième communication, les États-Unis ont utilisé dans les conventions fiscales auxquelles ils sont parties un certain nombre de notions empruntées à l'OCDE, mais non la totalité d'entre elles.[41]

120. Cherchant à faire entrer la Convention de l'OCDE "par la porte de service", les CE proposent de recourir à des moyens complémentaires d'interprétation. Toutefois, ce recours n'est approprié qu'une fois le sens ordinaire du texte établi et seulement si cette interprétation laisse le sens de la disposition en question "ambigu ou obscur" ou conduit à un résultat qui est "manifestement absurde ou déraisonnable".[42] Les États-Unis font respectueusement valoir qu'il n'y a rien dans des mots

---

[38] *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 178 à 186.
[39] *Id.*, note 153.
[40] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 187.
[41] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 186.
[42] *Convention de Vienne*, article 32.

comme "éviter", "double", "imposition", "source" ou "étrangère" qui rende la cinquième phrase de la note de bas de page 59 incompatible avec la règle générale d'interprétation, de sorte que des moyens complémentaires d'interprétation seraient nécessaires. Pour parler simplement, il est facile de s'assurer du sens ordinaire de ces termes et ce sens devrait guider le Groupe spécial dans ses délibérations.

121. Même si de tels moyens complémentaires étaient nécessaires, la Convention de l'OCDE ne serait pas la source à utiliser. Les moyens complémentaires pourraient comprendre "les travaux préparatoires et [les] circonstances dans lesquelles le traité a été conclu", ou peut-être d'autres sources pertinentes indiquant les intentions des rédacteurs.[43] Toutefois, rien dans l'historique des négociations n'indique que les rédacteurs aient eu à l'esprit la Convention de l'OCDE, et l'OCDE n'est pas l'un des accords visés de l'OMC et de ce fait ne fait pas partie du contexte pour ce qui est d'interpréter la note de bas de page 59.[44]

122. De plus, la Convention de l'OCDE ne peut servir de modèle que pour des conventions bilatérales entre pays cherchant à établir des règles communes en vue d'éviter la double imposition de revenus reçus par leurs ressortissants. Elle n'est pas un accord multilatéral que tous les signataires observent directement. Elle est simplement un modèle que suivent en partie les conventions fiscales qui s'en inspirent. Fait significatif, la Convention ne vise pas nécessairement à servir de modèle aux législations internes. Il arrive souvent que les mesures internes visant à éviter la double imposition ne suivent pas le modèle de l'OCDE. Si des conventions fiscales bilatérales sont conclues, c'est souvent pour limiter, du moins en partie, la portée des pratiques fiscales internes.

2. Les CE énoncent de façon erronée la définition d'un établissement stable au sens de la Convention de l'OCDE

123. Même si la Convention de l'OCDE devait servir de modèle aux législations fiscales nationales, et même si elle donnait des orientations utiles pour l'interprétation des dispositions des Accords de l'OMC, cela n'étayerait pas l'interprétation étroite de la note de bas de page 59 proposée par les CE.

124. Les CE font observer que, selon la Convention de l'OCDE, il faut qu'il existe dans un pays un "établissement stable" pour que ce pays fasse valoir sa compétence fiscale sur les revenus industriels et commerciaux d'une entreprise. Elles soutiennent que ce qui constitue un "établissement stable", c'est une installation fixe d'affaires exerçant des activités de façon continue.[45]

125. Toutefois, les CE ne citent qu'une partie de la définition donnée par l'OCDE d'un "établissement stable". Elles citent l'article 5.1 et 5.2 de la Convention, qui énumère les formes les plus contraignantes d'"établissement stable". Cet article vise un "établissement" commercial qui est, en un certain sens, "stable", c'est-à-dire, "une installation fixe d'affaires". Il énumère aussi les types les plus "stables" d'installations qui peuvent créer un revenu imposable: un bureau, une usine, un atelier, une mine.

126. Ce que les CE omettent de mentionner, c'est que la Convention prévoit une possibilité d'"établissement stable" répondant à un autre critère, moins contraignant. Cet autre critère traduit une divergence d'opinions entre pays quant à ce qui peut constituer un "établissement stable". L'article 5.5

---

[43] *Id.*

[44] *Voir Communautés européennes – Mesures affectant l'importation de certains produits provenant de volailles*, WT/DS69/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 23 juillet 1998, paragraphes 79 à 81 (l'Accord sur les oléagineux n'était pas un "accord visé" et, de ce fait, n'énonçait pas les obligations pertinentes de la Communauté européenne au titre de l'Accord sur l'OMC).

[45] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 193 à 197.

de la Convention dispose qu'il peut y avoir "établissement stable" lorsqu'une personne agit pour le compte d'une entreprise non résidente et qu'elle est habilitée à "conclure des contrats au nom de l'entreprise". Dans le commentaire de la Convention, il est indiqué, en ce qui concerne l'article 5.5, que"'[i]l est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires …".[46] Il y est ensuite indiqué que la personne agissant au nom de l'entreprise non résidente peut être une personne physique ou une société et que les pouvoirs qu'elle exerce doivent seulement être exercés davantage que dans des cas isolés.[47] Il est donc clair que ce qui constitue un "établissement stable" en vertu des règles de l'OCDE peut n'avoir ni permanence ni même une installation fixe d'affaires.

3. La Loi prescrit comme il convient des contacts suffisants avec une autorité fiscale étrangère

127. Si les États-Unis et nombre d'autres pays utilisent, dans des conventions fiscales bilatérales, la notion d'"établissement stable", ils n'appliquent pas nécessairement le même critère pour déterminer si une entreprise doit ou non être assujettie chez eux à l'impôt sur le revenu. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur deuxième communication, les conventions fiscales bilatérales sont un moyen de protection additionnel contre la double imposition par rapport aux législations intérieures. La législation fiscale de certains pays leur confère une compétence plus étendue pour l'imposition des revenus des non-résidents que celle qui découle de la notion d'"établissement stable" utilisée dans certaines conventions fiscales. Les conventions fiscales bilatérales exigeant un "établissement stable" assurent une protection contre la double imposition qui résulterait de ces critères plus exigeants. Le fait que des pays s'en remettent à des conventions fiscales bilatérales pour éviter à leurs entreprises d'être assujetties à l'impôt étranger si elles n'ont pas d'"établissement stable" ne signifie aucunement qu'un pays ne puisse retenir des critères moins élevés pour définir sa propre compétence fiscale, donc adopter des mesures internes visant à éviter la double imposition.

128. Les pays ont des vues et des pratiques différentes pour ce qui et de déterminer qu'une entreprise non résidente relève de leur compétence fiscale. Les États-Unis, par exemple, ne retiennent pas, de façon générale, la prescription selon laquelle une entreprise non résidente doit avoir un "établissement stable" aux États-Unis pour y être assujettie à l'impôt américain. Au lieu de cela, ils cherchent à savoir si un contribuable a eu avec les États-Unis, pour une transaction ou une série de transactions donnée, des contacts suffisants pour permettre de constater qu'il a exercé "une activité industrielle ou commerciale aux États-Unis". Les revenus "ayant un lien effectif" avec cette activité économique sont assujettis à l'impôt aux États-Unis. Bref, les États-Unis n'exigent pas l'existence d'opérations industrielles ou commerciales fixes ou durables. Comme ils l'ont expliqué dans leur deuxième communication, d'autres pays, comme le Canada, ne subordonnent pas l'imposition d'entreprises non résidentes à l'existence d'un "établissement stable".[48]

129. La Loi tient compte du fait que, comme les États-Unis, des pays du monde entier peuvent tenter de percevoir des impôts sur des entreprises étrangères même si ces dernières n'entretiennent pas un "établissement stable" dans ces pays. Elle admet que les pays utilisent des critères différents qui peuvent s'articuler sur des distinctions factuelles subtiles pour déterminer si des revenus sont ou non assujettis à leur propre régime fiscal. La Loi exige donc que les transactions donnant lieu à des revenus extraterritoriaux présentent une gamme d'attributs étrangers dont peut résulter un lien

[46] Article 5.5 et Commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE, page C(5)-13. Une copie du Commentaire est présentée (pièce n° 18 des États-Unis).

[47] *Id.*

[48] *Deuxième communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 62.

suffisant avec un régime fiscal étranger pour assujettir potentiellement des contribuables américains à une imposition étrangère.

130. Les CE se contentent d'affirmer que les processus économiques qui se déroulent à l'étranger et d'autres attributs étrangers prévus dans la Loi ne suffisent pas à donner lieu à une double imposition.[49] Elles sont, toutefois, simplement dans l'erreur lorsqu'elles affirment que la Loi "exclut du champ de l'impôt des revenus qui ne *peuvent pas* être imposés par un quelconque autre pays".[50] Les transactions et activités qui peuvent donner lieu à des revenus extraterritoriaux peuvent, en fait, assujettir des contribuables américains à l'impôt à l'étranger. Certaines transactions prévues par la Loi peuvent même se dérouler entièrement hors des États-Unis. Pour prouver le contraire, les CE doivent faire davantage que donner leur opinion.

131. À vrai dire, les CE se fondent sur des suppositions qui sont inexactes. Au paragraphe 197 de leur deuxième communication, elles affirment qu'"il est en principe possible d'exercer les activités énumérées plus haut par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un pays autre que les États-Unis, mais ... il est bien plus probable que de telles opérations seront réalisées à partir du territoire des États-Unis". Toutefois, comme les États-Unis l'ont fait observer à maintes reprises, la Loi exige qu'un niveau minimum de processus économiques à l'étranger se déroule hors des États-Unis pour chacune des transactions.[51]

C. LA CONVENTION DE L'OCDE NE DÉFINIT PAS LES "REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE"

132. Les CE ne s'efforcent pas seulement de donner aux détails de la Convention de l'OCDE plus de poids qu'ils n'en méritent, elles tentent aussi de déduire de la Convention, par extrapolation, des règles qui n'y figurent même pas. Prenant le contre-pied de la position qu'elles avaient précédemment adoptée dans le présent différend, selon laquelle les "revenus de source étrangère" et les "activités économiques à l'étranger" ne sont pas la même chose, les CE soutiennent maintenant que, en vertu de la Convention de l'OCDE, les "revenus de source étrangère" prévus à la note de bas de page 59, désignent des revenus directement et exclusivement attribuables à des activités économiques qui se sont déroulées à l'étranger.[52] Les CE admettent que la Convention ne contient aucune définition de ce genre, mais soutiennent qu'elle peut être "déduit[e] des dispositions [de la Convention]".[53]

133. Les États-Unis ont indiqué au Groupe spécial qu'ils ne souscrivent pas à une approche aussi étroite. Ils prient respectueusement le Groupe spécial de se reporter aux paragraphes 190 à 192 de leur première communication et aux paragraphes 56 à 59 de leur deuxième communication, dans lesquels ils expliquent pourquoi l'expression "revenus de source étrangère", telle qu'elle est employée dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59, ne désigne pas exclusivement des revenus attribuables à des activités économiques se déroulant à l'étranger. Les États-Unis ont expliqué que le libellé de la note de bas de page 59 ne justifie pas une interprétation aussi étroite de cette note et suggère plutôt une approche plus souple qui prenne en compte l'existence de différents types de revenus et la complexité de la tâche consistant à déterminer ce qui peut faire que des revenus sont des revenus "étrangers".

134. L'ironie veut que les dispositions de la Convention de l'OCDE que citent les CE, loin d'étayer l'interprétation étroite des CE, confirment bien plutôt la position des États-Unis. L'article 10, qui traite des revenus correspondant à des dividendes, prévoit l'élimination de la double imposition sur un

[49] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 196 à 198.
[50] *Id.*, paragraphe 191.
[51] Article 3 de la Loi, modifiant le paragraphe 942 b) 3) du Code des impôts.
[52] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 203 et 204.
[53] *Id.*, paragraphe 201.

type de revenus hors exploitation – c'est-à-dire, des revenus auxquels ne correspond aucun processus économique se déroulant à l'étranger directement lié. Comme les revenus provenant d'intérêts et les autres types de revenus hors exploitation, les revenus correspondant à des dividendes peuvent, en vertu des articles 10.5 (et 23.2) de la Convention être exemptés en vue d'éviter la double imposition, même si la partie qui reçoit de tels revenus n'exerce aucune activité économique en liaison avec ces revenus – qu'ils soient de source étrangère ou intérieure. Ce qui peut rendre "étrangers" les dividendes et autres types de revenus hors exploitation, c'est le fait qu'ils sont reçus d'une société ou banque étrangère. En d'autres termes, la source du paiement est étrangère. La Convention de l'OCDE ne précise pas où doivent se dérouler les activités industrielles et commerciales de la société qui verse les dividendes.

135. On peut en dire autant de la manière dont l'OCDE traite les "bénéfices des entreprises" à l'article 7 de la Convention. Cet article est applicable en substance à tous les bénéfices des entreprises, et non pas seulement aux bénéfices directement attribuables aux processus économiques de l'entreprise elle-même qui se déroulent hors du pays de résidence de cette entreprise.

136. En conséquence, les dispositions de la Convention de l'OCDE que citent les CE n'étayent pas la thèse de ces dernières selon laquelle seuls des revenus attribuables à des processus économiques à l'étranger peuvent être des "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59.

D. L'INTENTION DU CONGRÈS DES ÉTATS-UNIS ÉTAIT BIEN QUE LA LOI CONSTITUE UNE MESURE VISANT À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION

137. Dans le zèle avec lequel elles s'efforcent d'attaquer la Loi, les CE ne se bornent pas à réécrire les dispositions de cette Loi, des règles de l'OMC et des articles de la Convention de l'OCDE. Elles vont jusqu'à substituer leur propre opinion à celle du Congrès des États-Unis quant aux intentions du législateur sur lesquelles repose la Loi. Les CE affirment non pas une fois, mais deux, que dans l'intention du Congrès des États-Unis, la Loi n'était pas une mesure visant à éviter la double imposition.[54]

138. Les États-Unis admettent qu'il n'est pas toujours facile d'établir exactement l'intention exacte d'un corps législatif, mais en l'espèce, il existe des éléments de preuve solides et avérés sur le point en question. Chacune des deux commissions du Congrès chargées d'examiner la politique fiscale des États-Unis et de rédiger leurs lois fiscales a déclaré sans équivoque que la Loi était destinée à constituer une mesure visant à éviter la double imposition et était conçue à cet effet. Le rapport de la Commission des voies et moyens de la Chambre des représentants, qui a été communiqué au Groupe spécial (pièce n° 3 des États-Unis) indique, aux pages 10, 19 et 21, que "l'exclusion des … revenus extraterritoriaux est un moyen d'éviter la double imposition". Le rapport comprend aussi, page 11, une analyse dans laquelle il est dit que, par l'exclusion, la Loi vise dans une certaine mesure à réduire le recours aux crédits d'impôt, principal moyen employé par les États-Unis pour éviter la double imposition, pour se rapprocher du modèle européen d'exemption. De même, le rapport de la Commission des finances du Sénat des États-Unis (pièce n° 2 des États-Unis) indique, pages 2, 6 et 8, que l'exclusion prévue par la Loi sert à éviter la double imposition.

139. De plus, la structure de la Loi montre en quoi cette loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition. À son article 114 d), la Loi rejette le recours aux crédits d'impôt au titre des revenus exclus afin d'éviter ce que les CE qualifient de ""double protection" contre la "double imposition"".[55] L'exclusion fournit donc le seul moyen d'éviter la double imposition qui soit applicable, en droit américain, aux revenus extraterritoriaux exclus. Si la Loi autorisait le crédit d'impôt, les contribuables américains pourraient bénéficier de l'exclusion et du crédit d'impôt pour les

[54] *Id*., paragraphes 41 et 209.
[55] *Id.*, paragraphe 218.

mêmes revenus, ce qui pourrait aboutir à une protection excessive. Aux mêmes fins, les États-Unis limitent le montant du crédit d'impôt étranger que les contribuables américains peuvent appliquer s'agissant de revenus non exclus par la Loi, en vertu des règles relatives à la source inscrites à l'article 943. Cela écarte le risque de ce que les CE appellent la "surcompensation" au profit des contribuables.[56] S'il est vrai que l'application de telles règles peut aboutir à ne pas éliminer entièrement la double imposition selon la méthode de l'imputation, les États-Unis ont indiqué que les crédits d'impôt, de façon générale, n'éliminent que partiellement la double imposition.

E. LE FAIT QUE LES ÉTATS-UNIS UTILISENT AUSSI L'IMPUTATION N'EST PAS PERTINENT

140. S'efforçant, une fois encore, de créer une règle que l'on ne peut trouver dans les Accords de l'OMC, les CE allèguent que, pour éviter la double imposition, les États-Unis ne sont pas autorisés à utiliser la méthode de l'exclusion, parce qu'ils utilisent aussi la méthode de l'imputation [crédit d'impôt]. C'est là, une nouvelle thèse totalement dépourvue de rapport avec le libellé pertinent de l'Accord SMC ou avec la pratique internationale courante en matière d'impôt.

141. Comme les États-Unis l'ont indiqué précédemment, il est largement admis que l'allègement de la double imposition peut généralement être assuré par l'exemption des revenus étrangers, par un crédit correspondant aux impôts étrangers payés ou par une convention fiscale relative à l'impôt sur le revenu, en vertu de laquelle les pays parties renoncent au droit de percevoir l'impôt sur des catégories précises de revenu. Comme les CE l'ont admis, la plupart sinon la totalité des Membres utilisent chacun de ces trois mécanismes, à des degrés divers, pour éviter la double imposition.[57] C'est ce que traduit le Commentaire sur l'article 23 de la Convention de l'OCDE, lorsqu'il indique, en ce qui concerne l'utilisation alternative de l'exemption et de l'imputation, que "[d]es États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes".[58] Le Commentaire va même plus loin, indiquant qu'il y a des cas dans lesquels il faut utiliser la méthode de l'imputation, même si l'exemption est la règle générale d'un système fiscal donné.[59]

142. Les Commentaires de l'OCDE ne sont pertinents que dans la mesure où ils montrent que de nombreux pays, comme les États-Unis, utilisent une combinaison d'exemptions, d'exclusions et de crédits d'impôt étranger. Même la France, dont le système fiscal est considéré comme celui dont le caractère territorial est le plus marqué parmi les pays des CE, donne à ses contribuables le choix entre une exemption territoriale et des crédits pour impôt étranger. Si la possibilité d'un tel choix constituait une base indépendante permettant d'établir une violation de l'article 3.1 a), comme les CE l'allèguent, de nombreux choix permis par les législations fiscales du monde entier seraient inappropriés.

143. Toutefois, tel n'est pas le cas, parce que rien dans l'Accord SMC n'interdit aux Membres d'utiliser un tel mécanisme de remplacement pour éviter la double imposition. La note de bas de page 59 laisse aux Membres de l'OMC le choix du mécanisme, indiquant que l'interdiction des exonérations, remises ou reports d'impôt accordés spécifiquement au titre des exportations, énoncée au point e) de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, "n'a *pas pour objet de limiter* la possibilité, pour un Membre, de prendre des *mesures* en vue d'éviter la double imposition …". (pas d'italique dans l'original) Ce libellé est particulièrement souple, il n'impose aux Membres de l'OMC aucune *limite* quant aux formes que peuvent prendre les *mesures* visant à éviter la double imposition.

---

[56] *Id.*, paragraphe 213.
[57] Annexe EC-2, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).
[58] Pièce n° 7 des États-Unis, page C(23)-10.
[59] *Id.*

144. Contrairement à ce qu'affirment les CE, la note de bas de page 59 ne permet pas aux Membres d'instituer une mesure visant à éviter la double imposition seulement lorsqu'une telle mesure est "nécessaire".[60] La note de bas de page 59 ne subordonne aucunement le droit d'éviter la double imposition à une condition de nécessité. Ce n'est pas, comme l'article XX du GATT, une disposition qui n'autorise certaines pratiques que s'il est prouvé qu'une mesure est "nécessaire". La note de bas de page 59 indique clairement que le droit visé n'est pas limité et qu'il appartient à chaque Membre de décider de la méthode qui lui permettra de parvenir à cette fin autorisée.

F. L'ARGUMENT DES CE FONDÉ SUR LE PRINCIPE DE LIBRE CONCURRENCE EST HORS DE PROPOS

145. Il y a un autre argument présenté par les CE à propos de la question de la double imposition qui appelle une réponse. Les CE soutiennent que la Loi est incorrecte parce que, selon elles, elle ne se fonde pas sur le principe de libre concurrence pour calculer les impôts relatifs aux revenus du commerce extérieur ne remplissant pas les conditions requises. Les CE confondent deux notions distinctes.

146. Le principe de libre concurrence n'est pertinent, aux fins de l'OMC, que pour ce qui est de répartir des revenus entre parties apparentées dans des transactions à l'exportation. Cela résulte de la deuxième phrase de la note de bas de page 59, qui dispose que "les Membres réaffirment le principe selon lequel les prix des produits, dans les transactions entre des entreprises exportatrices et des acheteurs étrangers qu'elles contrôlent ou qui sont soumis à un même contrôle qu'elles, devraient, aux fins de la fiscalité, être les prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de libre concurrence". Le principe de libre concurrence n'est pas pertinent s'agissant de la manière dont le montant des impôts est calculé ou le taux d'imposition fixé une fois que les revenus d'un contribuable donné sont établis.

147. Toutefois, c'est ce que les CE contestent ici. Elles estiment que les calculs relatifs à l'impôt prévus à l'article 3 de la Loi, qui modifie l'article 941 a) 1) du Code des impôts, sont en quelque sorte incompatibles avec le principe de libre concurrence. Or ces calculs établissent simplement le montant des revenus qui peuvent être assujettis à l'impôt. Ils n'ont rien à voir avec la manière dont les revenus sont imputés à des parties apparentées. Dans la mesure où de telles imputations sont pertinentes ou nécessaires s'agissant des revenus extraterritoriaux, elles sont faites conformément à un strict critère de libre concurrence, en vertu de l'article 482 du Code des impôts. Comme l'explique un rapport du Congrès joint à la Loi, même si ni le Groupe spécial, ni l'Organe d'appel ne s'étaient prononcés sur le caractère approprié des formules de fixation administrative des prix prévues dans le régime FSC pour répartir les revenus entre parties apparentées, "parce que l'existence d'une entité distincte n'est pas requise, aucune cession n'est requise entre sociétés nationales et étrangères apparentées. S'il y a des cessions entre parties apparentées, les principes généraux de la libre concurrence sont d'application".[61]

G. LA LOI NE PRÉVOIT PAS UNE DOUBLE NON-IMPOSITION

148. Dans les paragraphes 214 à 218 de leur deuxième communication, les CE soutiennent que la Loi prévoit le "cumul" du crédit d'impôt étranger et de l'exclusion pour les mêmes revenus – revenus assujettis à la retenue à la source à l'étranger. Cette assertion est fausse.

149. Les CE définissent de façon incorrecte la retenue à la source. Une retenue à la source est un impôt direct, fondé sur la source des revenus, perçu sur certains types de revenus hors exploitation, par exemple des intérêts, dividendes et redevances. L'article 943 d) du Code des impôts est compatible avec cette définition parce que: a) les retenues à la source sont des impôts directs et les

[60] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, section 4.6.4.
[61] *Rapport de la Chambre* (pièce n° 3 des États-Unis), page 18.

articles 901 et 903 du Code des impôts prévoient un crédit pour impôts directs; et b) les retenues à la source sont des impôts fondés sur la source des revenus et sont donc perçus sur "une base autre que la résidence". L'expression "retenues à la source" à l'article 943 d) ne vise pas les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme cela ressort des travaux préparatoires de la Loi, dans lesquels il est indiqué que la retenue à la source visée à l'article 943 d) "serait, de par sa nature, similaire à l'impôt frappant les revenus bruts décrits aux articles 871 et 881". Les articles 871 et 881 du Code des impôts prévoient une retenue à la source sur le montant brut des revenus hors exploitation. L'hypothèse présentée par les CE au paragraphe 217 est donc fondée sur de fausses prémices.

150. Même si la définition de la retenue à la source donnée par les CE était correcte, ce qui n'est pas le cas, la Loi n'autorise pas la double non-imposition de revenus assujettis à la retenue à la source. En ce qui concerne les revenus extraterritoriaux exclus, la Loi représente la *seule* méthode de prévention de la double imposition. Elle n'autorise donc pas le crédit d'impôt étranger au titre des impôts extraterritoriaux exclus. Les impôts extraterritoriaux qui ne sont pas exclus peuvent, toutefois, être assujettis à la fois à l'impôt américain et à l'impôt étranger. Il est donc possible de recourir au crédit d'impôt étranger pour ce qui est des revenus qui ne sont pas exclus.

151. L'article 943 d) dispose que la retenue à la source est applicable aux revenus extraterritoriaux qui ne sont pas des revenus extraterritoriaux exclus. Ainsi, les contribuables peuvent prétendre à un crédit d'impôt étranger au titre des retenues à la source appliquées à ces revenus. Il n'y a pas cumul d'"avantages", comme le prétendent les CE, parce que les revenus au titre desquels un crédit d'impôt peut être obtenu ne sont pas des revenus extraterritoriaux exclus.

IX. L'EXCLUSION PRÉVUE PAR LA LOI N'EST PAS SUBORDONNÉE À L'UTILISATION DE PRODUITS NATIONAUX DE PRÉFÉRENCE À DES PRODUITS IMPORTÉS QUI CONTREVIENDRAIT À L'ARTICLE 3.1 B)

152. En ce qui concerne les arguments des CE concernant l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, cet article n'est pertinent que si le Groupe spécial constate d'abord: a) que l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention; et b) que la Loi n'est pas une mesure prise en vue d'éviter la double imposition au sens de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Les États-Unis soutiennent respectueusement que, pour les raisons précédemment exposées, aucune de ces deux constatations ne serait justifiée.

153. Néanmoins, dans le cas où le Groupe spécial aborderait l'examen de l'article 3.1 b), les États-Unis ont démontré que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. La règle des 50 pour cent n'exige pas que des produits américains soient substitués à des produits étrangers. De fait, les produits intervenant dans des transactions qui procurent des revenus extraterritoriaux n'ont pas à incorporer des intrants produits aux États-Unis et peuvent consister entièrement en intrants étrangers. Pour dire les choses simplement, l'exclusion des revenus extraterritoriaux n'est pas subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, elle n'est pas conditionnée par une telle utilisation ou tributaire pour exister d'une telle utilisation.

154. Les CE ont contesté la position des États-Unis sur quatre points. Premièrement, les CE soutiennent que l'article 3.1 b) n'exige pas que la partie plaignante prouve, dans tous les cas, la subordination à une teneur en éléments d'origine locale. Deuxièmement, les CE soutiennent que la décision de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* est sans rapport avec le présent différend. Troisièmement, les CE soutiennent que les renseignements contenus dans l'annexe qu'elles présentent étayent leur allégation au titre de l'article 3.1 b). Quatrièmement, les CE contestent l'argument des États-Unis selon lequel le principe de l'origine diminue l'incidence de la règle des 50 pour cent.

A. L'ALLÉGATION DES CE AU TITRE DE L'ARTICLE 3.1 B) EST FONDÉE SUR UNE RÈGLE JURIDIQUE ERRONÉE

155. En ce qui concerne le premier point des CE – à savoir, qu'elles n'ont pas à établir la subordination à une teneur en éléments d'origine locale produit par produit – les CE affirment que "l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale quel qu'en soit le degré, ne serait-ce qu'un léger parti pris en faveur des produits nationaux".[62] Les CE affirment ensuite qu'elles "sont uniquement tenues d'établir, en s'appuyant sur le texte de la Loi ... que la Loi, dans l'abstrait, ou dans certains cas, donnera lieu à l'utilisation de produits américains de préférence aux produits importés".[63]

156. Ces déclarations de la CE sont de toute évidence incompatibles avec la règle juridique applicable inscrite à l'article 3.1 b). L'Organe d'appel a confirmé que l'article 3.1 b) exige qu'un plaignant établisse qu'une subvention est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, qu'elle est conditionnée par une telle utilisation et tributaire pour exister d'une telle utilisation. Démontrer "un léger parti pris" en faveur des produits nationaux ou démontrer que dans certains cas des produits nationaux sont utilisés de préférence à des produits importés ne signifie pas que l'exclusion des revenus extraterritoriaux soit "subordonnée" à l'utilisation de ces produits nationaux.

157. Le fait que les CE contestent la Loi "en tant que telle" et "ne présentent aucune allégation concernant son application dans un secteur particulier ou à un produit donné" ne diminue pas la charge qui incombe aux CE d'établir la subordination au sens de l'article 3.1 b). Les CE doivent établir que la règle des 50 pour cent, telle qu'elle est libellée, subordonne l'exclusion des revenus extraterritoriaux à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Le fait que la règle des 50 pour cent est rédigée de telle manière qu'il est exactement aussi admissible d'utiliser des produits étrangers que des produits nationaux confirme que le bénéfice de la Loi n'est pas subordonné *de jure* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

B. L'AFFAIRE *CANADA – AUTOMOBILES* EST DIRECTEMENT PERTINENTE DANS LE PRÉSENT DIFFÉREND

158. Les CE soutiennent que l'affaire *Canada – Automobiles* n'est pas pertinente en l'espèce parce que les mesures en cause dans ladite affaire concernaient une catégorie déterminée de bénéficiaires, et non pas la "série non déterminée et non limitée de cas et de bénéficiaires"[64] qui sont visés par la Loi. Ainsi, tout en reconnaissant que l'Organe d'appel a pris en considération les modalités d'application des prescriptions en matière d'éléments d'origine locale à l'échelon d'une société donnée, les CE allèguent que cela n'est pas pertinent parce que le champ d'application des mesures dans l'affaire en question était différent du champ d'application de la Loi.

159. L'argument des CE ignore la caractéristique la plus importante de la décision *Canada - Automobiles*, à savoir que l'Organe d'appel a conclu qu'il ne pouvait pas déterminer si une prescription fondée sur la valeur était subordonnée *de jure* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés s'il ne comprenait pas les modalités d'application effectives de la mesure. Sans ces "renseignements de première importance", un groupe spécial ne peut pas "[avoir] suffisamment de renseignements concernant la mesure pour se prononcer sur la question de savoir si les prescriptions en matière de [valeur nationale] étaient subordonnées [en droit] à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".[65] À cet égard, l'Organe d'appel a conclu

[62] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 160.
[63] *Id*., paragraphe 175.
[64] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 173.
[65] *Id.*

qu'une mesure exigeant une valeur nationale de 60 pour cent ne conduit pas nécessairement à conclure à une subordination *de jure*.

160. Ainsi, la décision de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* montre clairement que les CE ne peuvent se contenter de démontrer simplement que la Loi "dans l'abstrait, ou dans certains cas, donnera lieu à l'utilisation de produits américains de préférence aux produits importés".

C. L'ANNEXE PRÉSENTÉE PAR LES CE N'ÉTAYE PAS UNE ALLÉGATION AU TITRE DE L'ARTICLE 3.1 B)

161. Dans la mesure où les CE s'appuient sur les renseignements fournis dans l'annexe présentée par elles pour étayer leur allégation relative à une subordination *de jure*, ces renseignements sont insuffisants.

162. Les "éléments de preuve" présentés par les CE ne décrivent pas les modalités d'application effectives de la règle des 50 pour cent inscrite dans la Loi à l'égard des contribuables américains qui sont admis à exclure des revenus extraterritoriaux. Deuxièmement, les CE utilisent des données émanant d'industries européennes qui comprennent des données relatives aux coûts et de simples estimations relatives aux bénéfices. Aucune justification n'est fournie expliquant pourquoi cette information devrait être représentative des coûts et des bénéfices d'un contribuable américain qui utiliserait l'exclusion prévue par la Loi. De plus, rien ne permet de conclure qu'un producteur particulier devrait nécessairement utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés.

163. Étant donné la nature limitée des "éléments de preuve" fournis, le Groupe spécial devrait rejeter la tentative faite par les CE pour réduire la charge qui leur incombe d'établir la subordination *de jure* aux exportations.

D. LES RÈGLES D'ORIGINE DIMINUENT ENCORE L'INCIDENCE DE LA RÈGLE DES 50 POUR CENT

164. Les CE contestent l'affirmation des États-Unis selon laquelle les règles d'origine applicables diminuent l'incidence pratique de la règle des 50 pour cent sur les éléments incorporés dans des produits manufacturés. Les États-Unis ont expliqué qu'un intrant obtenu auprès d'un fournisseur américain peut être considéré comme d'origine américaine aux fins de l'application de la règle des 50 pour cent, même si les produits qui ont servi à fabriquer ce composant étaient essentiellement, ou même entièrement, des produits importés. Les CE attaquent ce point comme étant dénué de pertinence, mais elles admettent en même temps que, du fait des règles d'origine, des sociétés peuvent respecter la règle des 50 pour cent tout en continuant d'incorporer des éléments de valeur étrangère pour plus de 50 pour cent.[66]

165. Les CE regrettent peut-être qu'il soit possible de satisfaire à la règle des 50 pour cent de cette manière, mais telle est néanmoins la manière dont la règle est appliquée par les pouvoirs publics américains. En conséquence, des intrants qui sont américains de nom pourraient en fait être essentiellement ou entièrement composés d'éléments d'origine étrangère. Ainsi, les règles d'origine et leur rapport avec la règle des 50 pour cent viennent encore démontrer que rien ne permet de conclure que la Loi soit subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

[66] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 162.

X. LA LOI N'EST PAS CONTRAIRE À L'ARTICLE III:4 DU GATT

166. En ce qui concerne l'allégation des CE selon laquelle les États-Unis ont enfreint l'article III:4 du GATT, les États-Unis rappellent l'argument qu'ils ont présenté au titre de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC, selon lequel les CE ne comprennent pas comment la règle des 50 pour cent s'applique et pourquoi elle n'exige pas la substitution de produits américains à des produits importés. Le même raisonnement s'applique en ce qui concerne l'article III:4 du GATT. Les produits importés ne sont aucunement traités de manière moins favorable parce que la règle des 50 pour cent ne change pas les conditions de la concurrence. Les contribuables ne sont aucunement tenus d'utiliser des éléments d'origine nationale, et les CE n'ont pas prouvé que des fabricants américains le fassent.

167. De plus, les États-Unis ont expliqué dans leur première communication que la Loi est une loi d'application générale et que, de ce fait, pour établir *prima facie* le bien-fondé de leur plainte, les parties plaignantes doivent montrer qu'il y a un lien véritable entre la mesure et les effets défavorables sur les conditions de concurrence. Pour cela, il faut montrer que la mesure a eu plus qu'une incidence *de minimis* sur le traitement des produits importés.[67]

168. En réponse à cet argument, les CE citent un certain nombre de cas pour essayer de convaincre le Groupe spécial qu'à première vue, la Loi enfreint l'article III:4. À titre subsidiaire, les CE affirment que si elles doivent présenter des éléments de preuve, elles en ont présenté suffisamment pour étayer leur allégation. Toutefois, les États-Unis estiment que l'on ne peut, en l'espèce, établir *prima facie* qu'il y a violation de l'article III:4 en se fondant uniquement sur ce que la Loi semble dire à première vue, et que les CE n'ont pas communiqué d'éléments factuels probants suffisants pour étayer leurs allégations.

A. À PREMIÈRE VUE LA LOI NE VIOLE PAS L'ARTICLE III:4

169. Les CE soutiennent que toutes les lois, réglementations et prescriptions doivent faire l'objet de la même analyse au titre de l'article III:4, que la mesure soit une mesure d'application générale ou une mesure visant seulement une classe ou catégorie particulière d'importations. De ce fait, les CE sont seulement tenues de montrer qu'"en se fondant sur les termes de la loi", on peut obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux.[68]

170. Toutefois, les CE ne peuvent réfuter la jurisprudence citée par les États-Unis dont il ressort que la charge de la preuve est plus importante s'agissant de mesures d'application générale que de lois visant une catégorie spécifique de produits importés.[69] En fait, plutôt que de répondre aux cas cités par les États-Unis, les CE s'appuient sur l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants* pour affirmer que des mesures d'application générale doivent satisfaire aux mêmes critères énoncés à l'article III:4 que des mesures visant spécifiquement un produit ou une catégorie de produits.

171. Le fait que les CE s'appuient sur cette affaire montre, toutefois, qu'elles comprennent l'argument des États-Unis de manière fondamentalement erronée. L'affaire en question concernait de toute évidence une catégorie particulière de produits importés – pièces détachées visées par une mesure antidumping. La législation en question, comme dans la grande majorité des affaires relevant de l'article III:4 qui ont été soumises à des groupes spéciaux du GATT ou de l'OMC (y compris l'affaire *Canada – Automobiles*), avait une incidence claire et directe sur certains produits importés. Au contraire, des lois d'application générale ont, tout au plus, une incidence indirecte sur les produits

---

[67] *Japon – Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs* ("*Japon - Pellicules photographiques*"), WT/DS44/R, rapport du Groupe spécial adopté le 22 avril 1998, paragraphes 10.381 et 10.384.

[68] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 237.

[69] *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 217 et 218.

importés et par conséquent, comme dans l'affaire *Japon – Pellicules photographiques,* la charge de la preuve nécessaire pour prouver une violation de l'article III:4 est plus lourde.

B. LES CE NE PRÉSENTENT PAS D'ÉLÉMENTS DE PREUVE SUFFISANTS POUR ÉTAYER LEUR ALLÉGATION AU TITRE DE L'ARTICLE III:4

172. Outre leur argument juridique, les CE affirment avoir présenté des éléments de preuve factuels à l'appui de leur allégation, même si elles soutiennent qu'elles peuvent s'acquitter de la charge qui leur incombe sans présenter de tels éléments. Toutefois, ces "éléments de preuve", qui ont été présentés dans l'Annexe à la première communication des CE, traduisent simplement des conclusions générales relatives à des procédés de production dans divers secteurs en se fondant sur "quelques données relatives à la production dans certains secteurs" au sein de l'Union européenne.[70] Non seulement il n'y a aucun élément de preuve étayant ces conclusions, mais les données fournies par les CE concernent seulement les coûts dans l'Union européenne, et non les coûts aux États-Unis ou dans d'autres pays dans lesquels des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises peuvent être produits. De telles données n'ont, en l'espèce, que peu de valeur ou n'ont pas de valeur du tout.

173. Le fait que les CE ne fournissent aucun élément factuel suffisant pour étayer leur allégation au titre de l'article III:4 devrait susciter de la part du Groupe spécial le plus grand scepticisme et l'allégation des CE devrait être rejetée sans plus.

XI. LES ÉTATS-UNIS SE SONT CONFORMÉS AUX RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORGANE DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS

174. Comme le Groupe spécial le sait bien, les mesures contestées par les CE dans l'affaire *FSC* ne sont plus en vigueur. Les États-Unis ont, toutefois, expliqué dans leur première communication que la Loi prévoit bien une mesure transitoire limitée en permettant aux FSC existant le 30 septembre 2000 de poursuivre leurs activités pendant une année fiscale.[71] Par ailleurs, la Loi ne modifie pas le traitement fiscal des contrats à long terme définitivement conclus avant le 30 septembre 2000 entre des FSC et des parties non apparentées.[72] Ces règles ont une portée restreinte et ne sont applicables que dans des circonstances bien spécifiées.

175. Toutefois, les CE soutiennent que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD parce que: 1) la Loi contient des règles transitoires qui maintiennent le régime FSC au-delà du 30 octobre 2000; et 2) la Loi n'a été promulguée qu'après le 1er novembre 2000. Toutefois, les États-Unis se sont pleinement conformés aux recommandations et décisions de l'ORD.

A. LES RÈGLES TRANSITOIRES PRÉVUES PAR LA LOI CONSTITUENT UN MOYEN RAISONNABLE D'APPLIQUER LES RECOMMANDATIONS ET DÉCISIONS DE L'ORD

176. Les CE allèguent que les règles transitoires figurant dans la Loi permettent aux exportateurs américains de bénéficier de mesures FSC pendant "une période indéterminée"[73] et que le Groupe spécial *FSC* avait déjà accordé aux États-Unis une période de "transition" allant jusqu'au 1er octobre 2000 pour changer leur législation. Les CE évoquent des affaires précédemment examinées dans le cadre de l'OMC pour soutenir que le Groupe spécial n'est pas habilité à prendre en

[70] *Première communication des CE au titre de l'article 21:5,* Annexe, paragraphe 4.
[71] Article 5 c) 1) A) de la Loi.
[72] Article 5 c) 1) B) de la Loi.
[73] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5,* paragraphe 243.

considération les réalités du monde des affaires lorsqu'il détermine si les États-Unis se sont acquittés de leurs obligations.

177. Aucune de ces assertions ne réfute, toutefois, les arguments présentés par les États-Unis dans la présente affaire. Les États-Unis ont demandé à bon droit que le Groupe spécial constate que la Loi est conforme aux recommandations de l'ORD, et le Groupe spécial est habilité à formuler une telle constatation.

178. Tout d'abord, la Loi n'accorde pas aux exportateurs américains une période de transition "indéterminée". C'est seulement dans les cas où des exportateurs américains sont parties à des contrats de longue durée conclus dans le cadre du régime FSC que la possibilité d'utiliser le régime FSC s'étend au-delà du 31 décembre 2001. Le régime fiscal FSC ne restera en vigueur *que pour ces contrats.*

179. Deuxièmement, les CE reconnaissent que, lorsqu'une législation fiscale importante est abrogée, de sérieuses raisons pratiques justifient l'adoption de règles transitoires. Il ne serait donc pas équitable, de la part des États-Unis, de ne prévoir aucune période de transition courant à partir de la date à laquelle le régime fiscal FSC a été abrogé. Les CE soutiennent que la décision même prise dans le cadre de l'OMC a notifié aux contribuables que les règles FSC risquaient d'être abrogées, mais tant qu'une nouvelle législation n'avait pas été adoptée, les contribuables ne savaient pas exactement à quelles règles nouvelles ils devraient s'adapter.

180. Les affaires citées par les CE ne limitent pas le pouvoir qu'a le Groupe spécial de confirmer les règles transitoires prévues par la Loi. Les affaires en question portaient sur des dispositions légales de portée étroite, qui n'avaient de conséquences que pour un petit nombre de parties privées. L'incidence globale de l'abrogation de ces dispositions était relativement faible.

181. Il n'en va pas de même dans la présente affaire. La portée du régime FSC était vaste, et un nombre important d'entreprises devaient se ressentir de son abrogation. Les affaires citées par les CE ne devraient pas limiter la latitude qu'a le Groupe spécial d'évaluer si les États-Unis ont mis en œuvre comme il convenait les recommandations de l'ORD.

182. Enfin, il convient de rappeler que les dispositions FSC avaient été en vigueur pendant longtemps et que les CE ont attendu 13 ans pour les contester. Pendant cette période, les contribuables américains ont tenu compte de ces dispositions pour structurer leurs transactions à l'étranger. De plus, les États-Unis ont promulgué et maintenu les dispositions fiscales FSC en se fondant sur le Texte de conciliation adopté en 1981 par le Conseil du GATT. Il n'était pas injustifié de le faire.

B. LES ÉTATS-UNIS ONT RESPECTÉ LA PÉRIODE SPÉCIFIÉE PAR L'ORD

183. Les CE font aussi valoir que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations de l'ORD dans l'affaire *FSC* parce que la Loi n'a été promulguée que le 15 novembre 2000. L'argument des CE est dénué de fondement pour deux raisons.

184. Premièrement, l'ORD n'a pas recommandé que les États-Unis promulguent une législation avant le 1er octobre 2000. Il a recommandé que les États-Unis retirent les subventions FSC avec effet au 1er octobre 2000, puis reporté cette date au 1er novembre 2000. Les dispositions de la Loi sont applicables rétroactivement et abrogent les dispositions FSC avant le 1er novembre 2000. La Loi, en fait, dispose que les "modifications apportées par la présente Loi s'appliquent aux transactions effectuées après le 30 septembre 2000".[74] Ainsi, les États-Unis se sont conformés aux

[74] Article 5 a) de la Loi.

recommandations de l'ORD en abrogeant le régime FSC avec effet au 1er octobre 2000. Aucun des arguments contraires des CE n'étaye une conclusion différente.

185. Deuxièmement, les arguments des CE portant sur le point de savoir si les États-Unis ont appliqué les recommandations et décisions de l'ORD dans un délai raisonnable sont sans fondement. Comme le montre l'article 19:1 du Mémorandum d'accord, l'OMC ne prévoit pas de réparation rétroactive des préjudices passés allégués.

186. En l'espèce, les CE allèguent que les États-Unis n'ont pas agi avant le 1er novembre 2000. Toutefois, dès lors que les États-Unis ont promulgué la Loi le 15 novembre 2000, l'allégation selon laquelle les États-Unis "n'ont pas agi" cesse d'exister. En d'autres termes, avant que les CE n'aient demandé au Groupe spécial d'entreprendre la présente procédure au titre de l'article 21:5, la violation - c'est-à-dire le prétendu "défaut d'action" - qu'elles étaient censées contester n'existait plus. Les groupes spéciaux s'abstiennent, en règle générale, d'examiner des mesures qui cessent d'être en existence ou en vigueur avant que le mandat du Groupe spécial ne soit défini.[75] Par conséquent, l'allégation des CE selon laquelle les États-Unis n'ont pas respecté comme il convenait le délai fixé par l'ORD devrait être rejetée.

XII. CONCLUSION

187. Pour conclure, les États-Unis tiennent à remercier le Groupe spécial de la patience avec laquelle il a écouté un exposé assez détaillé des questions en jeu. Ils voudraient aussi terminer la présente déclaration par où ils l'ont commencée: en s'attachant aux plus importantes des questions dont le Groupe spécial est saisi.

188. Encore une fois, les États-Unis estiment que le Groupe spécial doit déterminer si l'exclusion partielle de revenus extraterritoriaux en vertu de la Loi constitue une subvention au sens de l'article premier. Les États-Unis soutiennent que tel n'est pas le cas.

189. Le Groupe spécial doit aussi déterminer si, du fait que l'exportation est un moyen, mais non pas le seul moyen, de générer des revenus extraterritoriaux exclus du champ de l'impôt, cette exclusion est subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a). Les États-Unis soutiennent que tel n'est pas le cas.

190. Enfin, le Groupe spécial doit déterminer si le fait que l'exclusion prévue par la Loi n'est pas limitée au montant des impôts étrangers payés empêche que la Loi ne constitue une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC. Les États-Unis soutiennent que tel n'est pas le cas.

191. Quel que soit le sens dans lequel le Groupe spécial se prononcera, les États-Unis l'engagent à éviter l'approche "Je sais ce que je vois" qui est celle des CE. Au contraire, ils encouragent très vivement le Groupe spécial à donner des orientations précisant ce que veulent dire les dispositions pertinentes et ce qu'elles permettent et ne permettent pas. Ce serait le seul moyen de permettre aux parties, lorsqu'elles connaîtront le résultat de la présente procédure, de comprendre et d'appliquer les principes qui auront permis d'y aboutir. Je vous remercie.

[75] *Voir, par exemple*, *Argentine - Textiles*, paragraphes 6.13 à 6.15.

ANNEXE D-4

DÉCLARATION FINALE DES ÉTATS-UNIS

(16 mars 2001)

1. Monsieur le Président, Messieurs les Membres du Groupe spécial, je voudrais tout d'abord, au nom des États-Unis, vous remercier d'avoir accepté de vous charger de la présente affaire et d'avoir écouté nos arguments avec patience et attention. Il ressort clairement des questions que vous avez posées ces derniers jours que vous comprenez bien ce qui est en cause en l'espèce et les positions des États-Unis à cet égard.

2. S'agissant de la déclaration finale des Communautés européennes, nous nous arrêterons sur les observations qui y sont faites et sur les renseignements nouveaux qui y sont joints dans nos réponses écrites aux questions du Groupe spécial, dans la mesure où ces observations ou renseignements nouveaux sont pertinents. La seule observation spécifique que je voudrais faire à ce stade concerne le paragraphe 33 de la déclaration finale des CE, dans lequel les CE affirment que les États-Unis ont admis qu'il peut y avoir des cas dans lesquels l'utilisation d'articles américains sera nécessaire. En fait, tout ce que les États-Unis ont dit, c'est que même s'il est possible de construire des hypothèses dans lesquelles des articles américains seraient nécessaires, il n'y a, à leur connaissance, aucune situation véritable dans laquelle des articles américains seraient nécessaires.

3. La présente procédure a trait à une loi que les États-Unis ont adoptée pour donner suite et se conformer aux constatations du Groupe spécial et de l'Organe d'appel. C'était la première fois qu'une décision prise dans le cadre de l'OMC exigeait des États-Unis qu'ils changent une de leurs lois, et l'abrogation du régime FSC ainsi que l'adoption de la Loi dont l'examen est en cours – législation exclusivement fiscale, ce qui est presque sans précédent – ont été menées à bien sous la pression d'un délai relativement bref, pendant une année d'élections, et malgré le constant refus des CE d'indiquer, sous quelque forme que ce soit, quels types de modification pourraient être acceptables pour elles ou, à leur avis, compatibles avec les règles de l'OMC. Bien que l'affaire ait été portée devant le Groupe spécial dans des conditions jugées douteuses par beaucoup, les États-Unis se sont exécutés avec diligence et de bonne foi.

4. La présente affaire est complexe, non seulement parce qu'en matière fiscale les principes et les dispositions sont complexes, mais aussi parce que les décisions qui seront prises dans le cadre du présent différend pourraient avoir de vastes conséquences. La mesure dont il a été constaté dans la procédure initiale qu'elle était incompatible avec les règles de l'OMC avait été adoptée, comme la mesure qui l'avait précédée, pour neutraliser l'avantage fiscal fondamental que crée une différence entre systèmes fiscaux. La difficulté, pour les États-Unis, a été de mettre au point une mesure de remplacement qui remédie à ce problème économique fondamental et soit en même temps compatible avec les règles de l'OMC. Nous soutenons respectueusement que l'une des difficultés auxquelles le Groupe spécial doit faire face est de rendre une décision qui mette en œuvre équitablement les principes de l'OMC, y compris le principe, exprimé dans le Préambule de l'Accord sur l'OMC lui-même, selon lequel les accords doivent être conclus "sur une base de réciprocité et d'avantages mutuels". Selon les États-Unis, une décision est contraire à ce principe si elle aboutit à un résultat qui fait une discrimination entre des systèmes fiscaux alors même que ces systèmes ont un résultat économique analogue.

5. Lorsqu'ils ont élaboré leur mesure de remplacement, les États-Unis ont été attentifs non seulement aux règles coutumières d'interprétation inscrites dans la *Convention de Vienne* et à l'importance qu'elles accordent au sens ordinaire des dispositions textuelles pertinentes, mais aussi

aux décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel. Ces décisions se tenaient rigoureusement aux prescriptions textuelles de l'Accord SMC, à l'exclusion des précédents sur lesquels les États-Unis s'étaient fondés et auxquels ils attachaient, pour leur part, beaucoup d'importance.

6. En conséquence, la défense de la Loi présentée par les États-Unis est essentiellement fondée sur les textes, comme l'étaient les critiques dirigées contre les dispositions qui l'ont précédée. Au cours de la présente procédure, ce sont les CE qui défendent des principes qui ne se trouvent pas dans le texte des accords applicables et avancent des arguments que rien dans le texte pertinent ne vient étayer. S'étant trouvés dans une situation analogue dans le cadre du même différend, les États-Unis voient bien ce que sont les difficultés des CE, mais on ne s'étonnera pas qu'ils n'aillent pas dans leur sens.

7. L'importance accordée au sens ordinaire du texte des accords – caractéristique constante de la décision initiale du Groupe spécial et des arguments initiaux des CE – nous amène tout d'abord à l'article premier et à la question de savoir si l'exclusion prévue par la Loi constitue une subvention au sens de cet article premier. Cette interrogation se fonde sur une définition de la "contribution financière" qui comporte quatre éléments, dont trois sont des actes accomplis par les pouvoirs publics lorsqu'ils fournissent de l'argent ou des biens et services. Le quatrième élément, en cause ici, renvoie à des contributions financières qui se traduisent par le fait de ne pas collecter ou d'abandonner des recettes qui sont dues et reviennent aux pouvoirs publics, comme dans le cas d'un crédit pour impôts dus aux pouvoirs publics.

8. En redéfinissant la notion de "revenu brut" dans le Code fiscal des États-Unis, le Congrès américain a fixé une nouvelle limite extérieure à sa propre compétence fiscale, et a explicitement souligné que c'était là ce qu'il faisait. Il a explicitement modifié la "règle interne applicable" en droit américain, et consciemment changé le "point de référence normatif" par rapport auquel le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont indiqué que les dispositions visées par l'alinéa ii) de l'article 1.1 a) 1) seraient évaluées. Le résultat est une nouvelle mesure qui n'est pas une "contribution financière" au sens où ce terme est défini par le sens ordinaire du libellé de l'alinéa ii). Bien que les CE critiquent cette solution, c'est une solution qui respecte les termes de l'Accord et les décisions du Groupe spécial et de l'Organe d'appel.

9. De plus, le Congrès des États-Unis a élaboré une mesure de remplacement qui n'est pas "subordonnée" aux exportations au sens où ce terme est employé à l'article 3.1 a). Suivant les orientations sur ce point particulier données par l'Organe d'appel dans de récentes décisions insistant sur la définition du mot "subordonné", le Congrès a créé une exclusion qui n'est pas "subordonnée" aux résultats à l'exportation. Au contraire, les contribuables américains peuvent bénéficier de la nouvelle exclusion sans jamais exporter. De fait, il n'y a pas de contribuable américain qui pourrait bénéficier de l'exclusion *seulement* en exportant, parce que tout contribuable américain pourrait aussi bénéficier de l'exclusion par le moyen de la production à l'étranger et de ventes à l'étranger. D'ailleurs, il y a même certaines transactions réalisées sur le marché intérieur (ventes intérieures de produits qui doivent être utilisés hors des États-Unis) pour lesquelles il est possible de se prévaloir de l'exclusion. S'il est vrai que les exportateurs sont, de toute évidence, parmi les contribuables qui peuvent utiliser l'exclusion, l'exclusion ne correspond pas au sens ordinaire du critère énoncé dans le texte de l'article 3.1 a).

10. Sur ce point, les CE demandent au Groupe spécial de s'écarter totalement du texte applicable de l'Accord. Au lieu d'examiner si l'exclusion prévue par les États-Unis est "subordonnée" aux résultats à l'exportation – critère énoncé dans l'article 3.1 a) lui-même – les CE préconisent un critère de comparaison qui ne figure nulle part dans le texte de l'article 3.1 a). L'article 3.1 a) ne prévoit ni n'exige aucune comparaison; le critère est au contraire celui qu'énonce l'article 3.1 a) – la question de savoir si la subvention est "subordonnée" aux résultats à l'exportation, critère auquel l'exclusion prévue par les États-Unis ne répond pas.

11. La conclusion selon laquelle la nouvelle exclusion prévue par les États-Unis ne contrevient pas à l'article 3.1 a) est confirmée par le fait, que nous avons rappelé dans notre réponse préliminaire à la question n° 21 du Groupe spécial, que les subventions à l'exportation sont un type de subvention spécifique. L'article 2.3 en dispose explicitement ainsi. Ainsi, à supposer pour le moment que l'exclusion soit une subvention au sens de l'article premier, lorsque l'on cherche à établir si elle est subordonnée aux exportations, il faut se demander comment on procéderait à l'analyse si la question était la suivante: une subvention est-elle spécifique parce que tel ou tel sous-ensemble des utilisateurs de la subvention constitue, par exemple, un groupe spécifique d'industries tandis que le reste des utilisateurs ne constituent pas un groupe spécifique? Nous soutenons que, dans ce contexte, nous tous ne paraîtrions guère devoir penser que la subvention est spécifique au motif qu'un sous-ensemble des bénéficiaires de cette subvention constitue un groupe spécifique d'industries. La réponse doit être la même si un sous-ensemble des bénéficiaires se compose d'exportateurs.

12. La troisième grande question dans le présent différend a trait au principe, énoncé à la note de bas de page 59 de l'Accord SMC, selon lequel le point e) de l'annexe se rapportant à l'article 3.1 a) "n'a pas pour objet de limiter la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère". De toute évidence, le Groupe spécial est saisi de cette question, qui n'a pas été abordée dans la procédure antérieure concernant les FSC. Elle se pose aujourd'hui parce que l'objectif mentionné était un objectif explicite, déclaré, du Congrès américain lorsqu'il a adopté la nouvelle mesure.

13. Les CE voudraient que le Groupe spécial décrète que tel n'était pas le but du Congrès lorsqu'il a adopté la nouvelle législation, proposition que l'on pourrait soutenir si le Congrès n'avait rien dit de son intention, mais qui est assez extraordinaire dès lors que le Congrès a clairement exprimé son but. Les CE soutiennent en outre que même si tel était le but poursuivi, ce but n'était pas nécessaire parce qu'il existe d'autres moyens d'éviter la double imposition, proposition qui aurait davantage sa place dans un débat d'orientation que dans une analyse de la note de bas de page 59. Enfin, les CE soutiennent qu'une mesure visant à éviter la double imposition ne peut se justifier qu'après que l'on a déterminé pays par pays s'il y a un impôt étranger applicable, proposition qui donnerait à rire s'il venait à l'esprit de suggérer, de façon analogue, que les limites territoriales prévues dans les systèmes fiscaux des États membres des CE devraient être autorisées vis-à-vis de certains pays étrangers, mais non d'autres.

14. De fait, l'exclusion est un moyen largement admis d'éviter la double imposition. Les principes de l'OCDE indiquent clairement que les exclusions ou exemptions n'ont pas à assurer, au dollar près ou à la livre près, une protection contre la double imposition, comme le montrent les systèmes européens d'exemption. Le texte de la note de bas de page 59, qui ne dit pas que les mesures doivent se borner à être des mesures de compensation et n'emploie pas l'expression "établissement stable", autorise des mesures visant à éviter la double imposition de "revenus de source étrangère", expression plus large sur laquelle est fondée l'exclusion prévue par la Loi.

15. Sur le plan factuel, il est évident que les revenus visés par l'exclusion prévue par la Loi sont des revenus qui pourraient légitimement être imposés hors des États-Unis. Les impôts étrangers sont applicables aux revenus exclus de producteurs étrangers qui tirent parti de la nouvelle exclusion prévue par la législation américaine, à la fois dans des cas où il y a un établissement stable à l'étranger et où il y a une activité économique à l'étranger qui ne satisfait pas au strict critère de l'établissement stable. De nombreux pays ne limitent pas leur compétence fiscale aux "établissements stables", et l'on compte parmi eux les États-Unis, le Canada, certains pays européens et toute une gamme de pays en développement. Les revenus tirés de transactions commerciales réalisées par des moyens électroniques ne sont qu'un exemple récent de revenus qui peuvent être assujettis à l'impôt, nonobstant le critère de l'"établissement stable". Le fait qu'un pays a conclu des conventions fiscales avec certains autres pays n'invalide pas non plus la dernière phrase de la note de bas de page 59, comme le montrent, une fois encore, les systèmes européens d'exemption.

16. Pour toutes ces raisons, la nouvelle exclusion prévue par les États-Unis est une mesure légitime, classique même, visant à "éviter la double imposition de revenus de source étrangère", comme le texte de la note de bas de page 59 le permet.

17. Les trois questions majeures examinées dans la présente affaire soulèvent une question fondamentale, celle de l'applicabilité générale des décisions auxquelles donnera lieu le présent différend. Certes, les systèmes fiscaux européens ne sont pas en cause ici; ils ne sont pas visés par le mandat du Groupe spécial. Il n'en est pas moins vrai que l'existence d'une subvention correspondante dans un système fiscal européen n'est pas un moyen de défense que l'on puisse utiliser pour contester une mesure américaine. Il est vrai aussi, toutefois, que tout principe de l'OMC énoncé dans la présente affaire est également applicable à tous les Membres de l'OMC, pays européens compris. Il est vrai encore que les systèmes fiscaux européens qui prévoient des limites territoriales confèrent, sans aucun doute, un avantage fiscal aux exportateurs qui tirent des revenus, de source nationale comme de source étrangère, de ventes à l'exportation. Et il est vrai enfin qu'avec la nouvelle exclusion, les États-Unis ont incorporé une mesure dont les caractéristiques sont semblables, même si elles ne sont pas identiques, à celles que l'on trouve dans les systèmes fiscaux européens.

18. L'intention des États-Unis n'est pas de condamner les systèmes fiscaux européens, ni de justifier le leur propre en appelant l'attention sur des pratiques similaires dans d'autres pays. Notre intention *est* bien, toutefois, de faire valoir que le présent différend s'est beaucoup éloigné de son point de départ, que la mesure en cause et les limites territoriales que l'on trouve dans de nombreux systèmes européens sont des mécanismes différents permettant d'aboutir à des résultats fondamentalement analogues, et qu'il est peu probable que les rédacteurs de l'Accord SMC aient eu l'intention d'invalider l'ensemble de ces systèmes. Le sens ordinaire du texte qu'ils ont élaboré n'étaye pas un tel résultat.

19. En conclusion, les États-Unis soutiennent que cette mesure, comme celle qui l'a précédée, devrait être analysée à partir du sens ordinaire du texte des dispositions qui lui sont applicables. À notre avis, une telle analyse amène à conclure que, pour l'essentiel, la mesure prise par les États Unis n'est pas incompatible avec l'Accord SMC.

20. Les États-Unis reconnaissent qu'ils ont volontairement assumé les obligations résultant de l'Accord sur l'OMC. Parallèlement, les États-Unis croient comprendre, comme le Groupe spécial le comprend aussi sans aucun doute, que ni eux-mêmes ni les autres promoteurs de l'Accord SMC n'ont envisagé que leurs obligations au titre de l'Accord SMC circonscriraient rigoureusement leur aptitude à prendre leurs propres décisions en matière fiscale ou à maintenir une certaine parité fiscale compte tenu des avantages et désavantages concurrentiels que confèrent les différents systèmes fiscaux nationaux. Je vous remercie.

ANNEXE E

Déclarations orales des tierces parties

Table des matières		Page
Annexe E-1	Déclaration orale du Canada en tant que tierce partie	E-2
Annexe E-2	Déclaration orale de l'Inde en tant que tierce partie	E-4
Annexe E-3	Déclaration orale du Japon en tant que tierce partie	E-7

ANNEXE E-1

DÉCLARATION ORALE DU CANADA

(14 mars 2001)

Monsieur le Président, Messieurs les membres du Groupe spécial,

Je vous remercie de nous donner l'occasion d'exposer les vues du Canada dans le cadre de la présente procédure. Nous profiterons de cette opportunité pour développer brièvement certains points importants soulevés dans notre communication écrite.

Comme nous l'avons déclaré dans notre communication, nous estimons comme les CE qu'avec la *Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives au FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD dans le présent différend.

Cette position est étayée par deux arguments fondamentaux.

Premièrement, à notre avis, le régime de remplacement des FSC prévoit en faveur d'entreprises basées aux États-Unis une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'Accord SMC.

Deuxièmement, la subvention prévue en faveur d'entreprises basées aux États-Unis dans le cadre du régime de remplacement des FSC est subordonnée aux résultats à l'exportation, en violation de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

En ce qui concerne, brièvement, le premier de ces arguments:

À notre avis, il y a une "contribution financière" en faveur d'entreprises basées aux États-Unis au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'Accord SMC. Le régime de remplacement des FSC continue de prévoir une contribution financière en faveur d'entreprises basées aux États-Unis en excluant du champ de l'impôt les revenus d'origine nationale qu'elles tirent de transactions effectuées à l'exportation.

Comme l'Organe d'appel l'a déjà déclaré dans le présent différend, l'"abandon" de recettes "normalement exigibles" signifie que les pouvoirs publics se sont procuré moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation différente, et que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient normalement pu se procurer.

Pour faire cette comparaison, il faut se fonder sur les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre concerné. En l'espèce, les revenus que des entreprises basées aux États-Unis tirent de transactions à l'exportation, qui font partie des revenus exclus du champ de l'impôt suivant la définition des "revenus extraterritoriaux", seraient normalement assujettis à l'impôt en l'absence du régime de remplacement des FSC. En outre, comme les CE l'ont noté, selon le régime de remplacement des FSC, les revenus tirés de transactions à l'exportation correspondent arithmétiquement aux revenus de source étrangère qui peuvent être exemptés en vertu du régime FSC. Les États-Unis continuent de prévoir des subventions en faveur d'entreprises basées aux États-Unis qui se procurent ce type de revenus.

Les recettes ou impôts qui seraient normalement exigibles au titre des "revenus tirés de transactions à l'exportation", qui font partie des revenus exclus du champ de l'impôt en vertu du

régime de remplacement des FSC, seraient les impôts auxquels ces revenus seraient assujettis selon la législation des États-Unis. Ainsi, à notre avis, les États-Unis prévoient une contribution financière en faveur d'entreprises basées aux États-Unis qui réalisent ce type de revenus puisqu'ils abandonnent des recettes qui seraient normalement exigibles au sens de l'article 1.1 a) ii) de l'Accord SMC. En outre, comme indiqué dans notre communication, étant donné que les revenus tirés de transactions à l'exportation ne peuvent pas, par définition, faire l'objet d'une double imposition, l'exclusion du champ de l'impôt prévue en faveur de ces revenus en vertu du régime de remplacement des FSC ne peut que réduire l'impôt auquel ces revenus seraient normalement assujettis aux États-Unis.

En outre, la contribution financière confère clairement un "avantage" à des entreprises basées aux États-Unis qui tirent des revenus d'origine nationale de transactions effectuées à l'exportation.

En conséquence, selon nous, il existe une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'Accord SMC, puisqu'il y a à la fois une "contribution financière" et un "avantage". Les deux éléments de la définition sont réunis.

En ce qui concerne notre second argument:

Le Canada fait encore observer que la "subvention" prévue en faveur d'entreprises basées aux États-Unis est "subordonnée aux résultats à l'exportation". La loi dispose que, pour pouvoir bénéficier de la subvention, les produits ne doivent pas être vendus "pour utilisation finale aux États-Unis". Nous avons indiqué dans notre communication écrite que, comme les CE, nous ne voyons là qu'une autre manière de dire que les produits d'origine nationale doivent être exportés. De ce fait, la subvention est subordonnée *de jure* aux exportations.

Le régime de remplacement des FSC, lorsqu'il est appliqué aux revenus tirés de l'exportation de produits nationaux par des entreprises basées aux États-Unis, entraîne une réduction permanente de l'impôt qui devrait normalement être acquitté aux États-Unis. L'élément de subordination aux exportations inhérent à ce régime ne laisse aucun doute quant au fait que les revenus provenant de la vente d'un produit national ne peuvent bénéficier du régime que si le produit en question est exporté.

En conclusion, le Canada demande que le Groupe spécial constate que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD et que les États-Unis continuent de prévoir des subventions à l'exportation prohibées au titre du régime de remplacement des FSC, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'*Accord SMC*.

Je vous remercie.

ANNEXE E-2

DÉCLARATION DE L'INDE EN TANT QUE TIERCE PARTIE

(14 mars 2001)

L'Inde se félicite de cette opportunité qui lui est donnée de présenter ses vues dans le cadre du présent différend.

La question portée devant le Groupe spécial consiste à savoir si la Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux (ci-après "Loi sur le remplacement du régime FSC") est compatible avec les recommandations et décisions de l'ORD demandant le retrait de la mesure FSC, considérée comme une subvention à l'exportation prohibée et par conséquent incompatible avec les obligations des États-Unis en vertu de l'article 3.1 a) et 3.2 de l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (Accord SMC) et des articles 8 et 10:1 de l'Accord sur l'agriculture.

Nous limiterons nos observations aux allégations faites en relation avec l'Accord SMC, en particulier l'article 3.1 a).

Les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC initiales "sans retard"

L'Inde appelle l'attention du Groupe spécial sur les dispositions transitoires de la Loi sur le remplacement du régime FSC. Aux termes de l'article 5 c) 1) A) de la Loi, celle-ci ne s'applique pas aux transactions réalisées par les FSC existant à la date du 30 septembre 2000 ni par la suite si ces transactions ont lieu:

- avant le 1er janvier 2002; ou

- après le 31 décembre 2001, au titre d'un contrat obligatoire

- conclu avec des parties non liées; et

- entré en vigueur avant le 30 septembre 2000.

Nous considérons que les dispositions susmentionnées de la Loi sur le remplacement du régime FSC pourraient permettre à des sociétés des États-Unis de continuer à bénéficier du régime FSC incompatible avec les règles de l'OMC au-delà de la date d'expiration du délai raisonnable. En conséquence, l'Inde demande que le Groupe spécial constate que les États-Unis n'ont pas retiré les subventions FSC comme le leur imposaient l'article 4.7 de l'Accord SMC et les recommandations et décisions de l'ORD, et qu'ils ne se sont pas conformés non plus à leurs obligations dans le cadre de l'article 21 du Mémorandum d'accord sur le règlement des différends.

Décisions de l'ORD et Accord SMC

Le 24 février 2000, l'Organe d'appel a confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle les diverses exemptions accordées en vertu du Code des impôts de 1986 (le Code) des États-Unis pour certains types de revenus réalisés par des sociétés de vente à l'étranger (le régime FSC), considérées ensemble, constituaient une subvention à l'exportation prohibée au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. L'Organe d'appel a estimé, comme le Groupe spécial, qu'ayant décidé d'imposer les revenus de source étrangère les États-Unis ne pouvaient pas exclure certains

types de ces revenus du champ de l'impôt sans abandonner des recettes publiques normalement exigibles et, par conséquent, sans faire une contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Estimant également, comme le Groupe spécial, que la mesure FSC conférait un "avantage" aux bénéficiaires de l'exemption, l'Organe d'appel est convenu que la mesure FSC représentait une "subvention" au sens de l'article 1.1 de l'Accord SMC. Enfin, l'Organe d'appel a confirmé la constatation du Groupe spécial selon laquelle la "subvention" était subordonnée aux résultats à l'exportation et, par conséquent, prohibée en vertu de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

L'Organe d'appel a recommandé que l'ORD demande aux États-Unis de rendre la mesure FSC conforme à leurs obligations dans le cadre de l'OMC.

L'Organe d'appel a souligné que sa décision ne constituait en aucune façon un jugement quant à la compatibilité ou à l'incompatibilité, par rapport à ses avantages respectifs, du système fiscal choisi par les États-Unis. L'Organe d'appel a estimé que:

> "[u]n Membre de l'OMC peut choisir le type de système fiscal qu'il veut – pour autant qu'il applique le système choisi d'une manière compatible avec ses obligations dans le cadre de l'OMC. Quel que soit le système fiscal qu'un Membre choisit, ce Membre ne respectera pas les obligations qui lui incombent dans le cadre de l'OMC s'il accorde, au moyen de son système fiscal, des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation qui ne sont pas autorisées en vertu des accords visés." (paragraphe 179 du rapport de l'Organe d'appel)

Ces constatations et conclusions de l'Organe d'appel ont été adoptées par l'ORD le 20 mars 2000.

Loi sur le remplacement du régime FSC

Les États-Unis ont adopté la Loi sur le remplacement du régime FSC et modifié les dispositions de leur Code des impôts relatives à l'imposition des FSC prétendument pour se conformer aux recommandations et décisions de l'ORD. La Loi exclut les "revenus extraterritoriaux" des revenus bruts à partir desquels l'impôt exigible est calculé. Sont considérés comme des "revenus extraterritoriaux" les revenus bruts qui peuvent être imputés aux "recettes brutes du commerce extérieur". Les recettes brutes du commerce extérieur incluent les recettes brutes provenant de la vente, de l'échange, de la location-vente ou de la location des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises", ainsi que des services connexes et subsidiaires.

Conformément à l'article 114 du Code, tel que modifié par la Loi, tous les revenus extraterritoriaux ne peuvent pas être admis à bénéficier de l'exemption fiscale. Seuls les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" sont admis à bénéficier de l'exclusion. Ces revenus comprennent 1) les revenus tirés de transactions effectuées à l'exportation par des sociétés basées aux États-Unis; et 2) les revenus de source étrangère réalisés par des sociétés des États-Unis par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une filiale à l'étranger. Les revenus tirés de transactions effectuées à l'exportation sont exclus du champ de l'impôt.

En vertu de l'article 1.1 a 1) ii) de l'Accord SMC, il y a une contribution financière des pouvoirs publics lorsque des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues. L'expression "normalement exigibles" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une situation autre. Comme le Groupe spécial et l'Organe d'appel l'ont fait valoir lorsqu'ils ont examiné la mesure FSC initiale, ce sont les règles en matière d'imposition appliquées par les États-Unis qui constituent la base de comparaison (rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90).

L'effet de l'exclusion est de réduire l'impôt qui peut être exigé de la société bénéficiaire. Cela représente une dérogation par rapport aux règles en matière d'imposition qui s'appliqueraient "normalement" aux revenus bruts en question. En conséquence, des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC. Par ailleurs, un avantage au sens de l'article 1.1 b) est conféré sous la forme d'une réduction de l'impôt exigible.

Nous considérons que la "subvention" accordée à des entreprises basées aux États-Unis est clairement "subordonnée aux résultats à l'exportation" puisque pour pouvoir bénéficier de la "subvention" les produits ne doivent pas être vendus "pour utilisation finale aux États-Unis" (article 942 a) 2) A) de la Loi sur le remplacement du régime FSC). L'Inde estime, comme le Canada et les CE, que cela ne représente qu'"une autre manière de dire qu'ils doivent être exportés" et que ces mots sont suffisants pour que la subvention soit subordonnée *de jure* aux exportations. Comme l'Organe d'appel l'a déclaré dans l'affaire *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* (DS139-142):

> "on peut ... dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure" (paragraphe 100 du rapport de l'Organe d'appel).

Les États-Unis font valoir que les revenus extraterritoriaux en question sont exclus de la définition des "revenus bruts" afin d'éviter la double imposition. À cet égard, nous considérons que les revenus tirés de transactions effectuées à l'exportation sont des revenus qui ne seraient généralement imposables qu'aux États-Unis, puisqu'ils découlent d'activités économiques ayant lieu aux États-Unis. Le fait que les gains tirés des ventes soient de source étrangère ne transforme pas les revenus réalisés à l'exportation en "revenus réalisés à l'étranger" aux fins de la fiscalité. L'exportation de produits dans un pays étranger ne crée pas un lien suffisant pour déclencher l'imposition dans le pays importateur, même lorsqu'on prend en compte les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" comme le prévoit la Loi sur le remplacement du régime FSC. Selon nous, ces processus ne créent pas une présence à l'étranger susceptible de donner lieu à un impôt et, par conséquent, on ne devrait pas considérer qu'ils procurent des revenus industriels et commerciaux réalisés à l'étranger pouvant faire l'objet d'une double imposition. Il n'y a pas lieu, dès lors, de prévoir un dégrèvement pour éviter la double imposition en ce qui concerne cet élément des revenus "extraterritoriaux".

L'Inde considère, par conséquent, qu'en maintenant ces dispositions dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, les États-Unis continuent de prévoir des subventions à l'exportation prohibées, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

Conclusion

En conséquence, l'Inde demande que le Groupe spécial constate que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations et décisions de l'ORD et que les États-Unis continuent de prévoir des subventions à l'exportation prohibées au titre de la Loi sur le remplacement du régime FSC, ce qui est incompatible avec l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

ANNEXE E-3

DÉCLARATION ORALE DU JAPON

(14 mars 2001)

I. INTRODUCTION

1. Le Japon concentrera ses observations sur deux points de droit spécifiques, à savoir le non-respect par les États-Unis de leurs obligations en vertu de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et en vertu de l'article III:4 du GATT de 1994. En se concentrant sur ces deux aspects, toutefois, le Japon ne veut pas donner à entendre qu'il souscrit à la position des États-Unis sur les autres points soulevés par les CE devant le Groupe spécial.

2. Le Japon reconnaît le principe confirmé par l'Organe d'appel dans l'affaire *Japon – Boissons alcooliques*[1] suivant lequel s'agissant des droits et obligations résultant de l'Accord sur l'OMC, chaque Membre souverain peut administrer son propre système d'imposition comme il le souhaite, à condition que ses actions soient conformes à l'obligation qu'il a contractée dans le cadre de l'Accord sur l'OMC. Tout en respectant ce pouvoir souverain des Membres, le Japon tient à formuler quelques observations en rapport avec les délibérations du Groupe spécial sur certains aspects touchant à l'interprétation correcte des dispositions pertinentes de l'Accord SMC et du GATT de 1994, en particulier du fait que ces dispositions se rapportent à la mesure spécifique des États-Unis, à savoir la nouvelle loi fiscale sur le remplacement des anciennes dispositions FSC (ci-après "régime de remplacement des FSC").

II. LE RÉGIME DE REMPLACEMENT DES FSC CONFÈRE ENCORE UN AVANTAGE AUX EXPORTATIONS ET EST ENCORE UNE MESURE AU SENS DE L'ARTICLE PREMIER DE L'ACCORD SMC

3. Pour défendre le régime de remplacement des FSC, les États-Unis affirment que ce régime a "modifié le point de référence normatif" en vigueur dans le cadre du régime FSC antérieur afin de tenir compte de la décision du Groupe spécial et de l'Organe d'appel; que le régime de remplacement ne constitue donc pas une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC; et que le régime de remplacement est une mesure destinée à éviter la double imposition.

A. LA LOI NE FOURNIT PAS LE POINT DE RÉFÉRENCE NORMATIF ALLÉGUÉ PAR LES ÉTATS-UNIS

4. Les États-Unis font valoir de manière détaillée dans leur première communication que la Loi crée un nouveau point de référence normatif qui remplace l'ancien, et que ce nouveau point de référence exclut les "revenus extraterritoriaux" des "revenus bruts", de sorte que les "revenus extraterritoriaux" se trouvent en dehors du ressort territorial de la compétence fiscale des États-Unis. En outre, les États-Unis affirment que le remplacement du point de référence en matière d'imposition est un pouvoir souverain des États Membres qui n'est affecté par aucune disposition de l'Accord sur l'OMC.

5. Le Japon estime, toutefois, que le concept "normalement exigibles" énoncé à l'article premier de l'Accord SMC et le point de référence normatif retenu par l'Organe d'appel pour déterminer ce qui est "normalement exigible" doivent refléter la nature réelle de l'exclusion et son lien avec la subvention sous-jacente. En l'espèce, la catégorie normative pertinente devrait englober tous les revenus du commerce extérieur, y compris les revenus réalisés à l'exportation. Comme les États-Unis

[1] *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, page 18.

n'ont pas exclu du champ de l'impôt cette catégorie tout entière de revenus, mais seulement une partie d'entre elle, c'est donc à l'intérieur de la catégorie des revenus du commerce extérieur que le critère "normalement exigibles" doit être appliqué. La question est donc de savoir si des impôts sont "normalement exigibles" s'agissant des revenus du commerce extérieur dans le cadre du système des États-Unis.

6. Conformément au régime de remplacement des FSC, à l'intérieur de la catégorie des revenus du commerce extérieur la majorité desdits revenus sont assujettis à l'impôt. Cet assujettissement à l'impôt de la plupart des revenus du commerce extérieur établit que, d'un point de vue normatif, un impôt est "normalement exigible" sur les revenus du commerce extérieur dans le système fiscal des États-Unis. C'est seulement en vertu du régime de remplacement des FSC qu'une petite fraction de ces revenus (à savoir les "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises") sont exclus.

7. À cet égard, le Japon tient à appeler l'attention du Groupe spécial sur la communication du Canada. Comme le Canada le fait observer à juste titre dans la note de bas de page 19 de sa communication, "[l]es dispositions du Code des impôts des États-Unis relatives au crédit d'impôt étranger n'ont pas été abrogées par la Loi sur le remplacement du régime FSC et c'est essentiellement à cette méthode que les États-Unis continuent de recourir pour éviter la double imposition en ce qui concerne les revenus assujettis à l'impôt dans d'autres pays".[2]

8. En tant que tierce partie, le Japon n'a pas reçu le texte de la communication présentée à titre de réfutation par les États-Unis. Le Japon ne sait donc pas en quoi consiste la réfutation des États-Unis sur ce point. Mais à en juger par les éléments et les arguments dont le Japon a connaissance à ce jour, les États-Unis n'ont pas encore établi que la Loi prévoit, pour l'imposition aux États-Unis des revenus réalisés à l'étranger, un nouveau point de référence qui remplace l'ancien. Tant que les États-Unis n'auront pas démontré le contraire, le Japon considère que la Loi confère encore une subvention au sens de l'article 1.1 a) 1) ii) de l'Accord SMC et que l'"exclusion" par rapport aux revenus bruts prévue dans la Loi ne crée pas un nouveau point de référence, comme l'allèguent les États-Unis, mais plutôt reproduit étroitement l'exemption fiscale dont les FSC pouvaient bénéficier dans le régime antérieur.

B. LE MOYEN DE DÉFENSE DES ÉTATS-UNIS REPOSANT SUR LA NOTE DE BAS DE PAGE 59 LAISSE INEXPLIQUÉS DE NOMBREUX ÉLÉMENTS DU RÉGIME DE REMPLACEMENT

9. Je tiens maintenant à passer à l'argument des États-Unis qui repose sur la note de bas de page 59. Comme il a été dit au début de la présente déclaration, le Japon respecte pleinement le pouvoir souverain des Membres d'administrer leurs systèmes d'imposition respectifs. Dans les observations qui suivent, j'insisterai donc seulement sur les éléments du régime de remplacement qui méritent d'être examinés de près, la décision finale appartenant au Groupe spécial.

10. Premièrement, en se référant de manière empirique à l'historique de l'adoption du régime de remplacement des FSC, les États-Unis donnent à entendre que l'objectif primordial du programme est d'aider des entreprises des États-Unis à éviter de faire l'objet d'une double imposition. Si l'intention du programme était simplement d'éviter la double imposition, le régime de remplacement des FSC s'appliquerait à 100 pour cent des revenus du commerce extérieur à quelques exceptions légitimes près, par exemple pour prévenir la fraude fiscale. En fait, ce programme permet à des sociétés de faire exclure du champ de l'impôt une petite fraction seulement de leurs revenus du commerce extérieur. Si le programme était véritablement destiné à éviter la double imposition, pourquoi ne

[2] *Communication du Canada en tant que tierce partie au Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5*, paragraphe 33.

règlerait-il ce problème que pour une petite fraction des exportations d'une société, et non pour toutes les ventes susceptibles de donner lieu à une double imposition?

11. Deuxièmement, si le régime de remplacement est bien une mesure destinée à éviter la double imposition, comment pourrait-il être concilié avec la déclaration faite par les États-Unis dans leur communication, suivant laquelle "la seule condition est que [ces personnes] soient assujetti[e]s à l'impôt aux États-Unis"?[3] À en juger par cette déclaration des États-Unis, l'existence d'une double imposition ne semble pas être une condition préalable pour être admis à bénéficier du programme. Autrement dit, une société peut bénéficier du régime de remplacement des FSC, que cette société fasse l'objet ou non d'une double imposition. L'expression "mesures en vue d'éviter" implique un lien fort entre les mesures et la protection contre la double imposition. Les États-Unis ne sont pas encore parvenus à expliquer entièrement cette absence d'un lien clair entre leur allégation en relation avec la note de bas de page 59 et ce qu'ils allèguent dans leur propre communication.

12. Enfin, même si la note de bas de page 59 permet effectivement les "mesures en vue d'éviter la double imposition", elle ne donne pas aux Membres carte blanche pour introduire n'importe quelle mesure en prétendant qu'il s'agit d'"une mesure en vue d'éviter la double imposition". Comme pour toutes les exceptions prévues dans le cadre de l'Accord sur l'OMC, des exceptions ne sont admises que dans la mesure de ce qui est nécessaire, afin de ne pas déroger aux principes généralement contraignants qui s'appliquent à tous les Membres, ce qui inclut en l'espèce la prohibition des subventions à l'exportation.

13. Si les États-Unis tiennent à invoquer la note de bas de page 59 pour justifier la Loi en tant que mesure en vue d'éviter la double imposition, ils doivent démontrer que les mesures introduites en vertu de la Loi ont un lien clair, dans leur lettre comme dans leur esprit, avec ce qui est nécessaire pour éviter la double imposition. Quand des exceptions sont invoquées, il convient donc d'examiner non seulement les désignations ou catégories de revenus auxquelles la loi en question fait référence, mais aussi la teneur de ces éléments et de la loi – en l'occurrence, certaines conditions relatives aux prétendus "revenus extraterritoriaux" y compris les conditions relatives aux biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.

14. Cet examen nous laisse perplexes quant aux raisons pour lesquelles il est notamment prévu dans la Loi les conditions suivantes:

> *les "revenus réalisés à l'étranger ouvrant droit à l'exonération" auraient dû être tirés par une "société remplissant les conditions requises" de la vente, de la location-vente ou de la location de produits* – alors que ces "sociétés remplissant les conditions requises" peuvent tirer des revenus imposables d'activités autres que la vente, la location-vente ou la location de produits.
>
> Ou
>
> *dont la valeur loyale et marchande imputable à des éléments d'origine étrangère ne dépasse pas 50 pour cent* – alors qu'il peut y avoir double imposition indépendamment de la proportion imputable à des éléments d'origine nationale.

15. De l'avis du Japon, les États-Unis ne se sont pas acquittés de la charge de la preuve qui leur incombe et ils n'ont pas démontré l'existence d'un lien clair entre la Loi et ce qu'ils allèguent en relation avec la note de bas de page 59. Tant que les États-Unis n'auront pas apporté cette démonstration, leurs tentatives pour interpréter la note de bas de page 59 de manière à faire accepter

[3] *Première communication des États-Unis au Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5*, paragraphe 34.

des mesures prévoyant des subventions à l'exportation, pour autant que ces mesures puissent aussi éventuellement protéger certaines sociétés contre la double imposition, devraient être rejetées.

III. LE FAIT D'INTRODUIRE UNE CATÉGORIE DISTINCTE D'ACTIVITÉS QUI PEUVENT ELLES AUSSI BÉNÉFICIER DE LA SUBVENTION N'ÉLIMINE PAS L'AVANTAGE SUBORDONNÉ AUX EXPORTATIONS

16. L'article 3.1 a) de l'Accord SMC explique que seront prohibées les subventions subordonnées soit exclusivement, soit *parmi plusieurs autres* conditions, aux résultats à l'exportation. L'élément fondamental de l'article 3.1 a) consiste à savoir si les résultats à l'exportation sont en eux-mêmes une des conditions essentielles pour bénéficier d'avantages. Le fait d'introduire une *autre* catégorie d'activités susceptibles de bénéficier de la subvention ne modifie pas l'avantage conféré aux exportations.

17. Les États-Unis tentent de défendre le régime de remplacement des FSC par ce biais, en introduisant une catégorie nouvelle en plus des activités d'exportation déjà admises à bénéficier d'un avantage. Cette catégorie nouvelle signifie tout simplement que le régime de remplacement des FSC prévoit désormais des subventions pour plusieurs catégories d'activités: des activités en rapport direct avec les revenus réalisés à l'exportation, et d'autres activités en rapport avec les biens produits à l'étranger. Comme la possibilité de bénéficier des avantages prévus dans le régime de remplacement des FSC pour les biens produits à l'étranger est une condition distincte et indépendante de la possibilité prévue pour les exportations directes effectuées à partir des États-Unis, il existe deux avantages distincts. L'avantage subordonné à l'exportation de produits est, analytiquement, distinct de la subvention prévue pour les biens produits à l'étranger. Le fait que la catégorie des produits fabriqués à l'étranger puisse elle aussi bénéficier de l'avantage ne met nullement la subvention prévue pour les exportateurs en conformité avec l'Accord SMC.

18. Le Groupe spécial devrait rejeter tout argument suivant lequel l'introduction de la catégorie des biens produits à l'étranger dans les activités pouvant être admises à bénéficier de l'exemption fiscale prévue dans le régime FSC transforme en quelque sorte le régime de remplacement des FSC d'une subvention prohibée en une subvention généralement disponible et acceptable. Si les Membres pouvaient simplement étendre à une catégorie d'activités nouvelle, même de manière illogique, l'avantage conféré par une subvention pour mettre ladite subvention en conformité avec l'article 3.1 a), il serait dès lors loisible à tout Membre de contourner aisément les disciplines de l'article 3.

19. Les États-Unis font valoir qu'aux termes de l'article 3.1 a), il doit être constaté que quand il existe plusieurs conditions à remplir pour être admis à bénéficier d'une subvention à l'exportation, les résultats à l'exportation doivent être une condition *requise*. Suivant les États-Unis, l'expression "plusieurs autres conditions" figurant dans l'article 3.1 a) signifie une "série de conditions préalables, qui doivent toutes être remplies".[4] L'idée est que s'il s'agit de conditions de remplacement et qu'une société peut obtenir l'avantage conféré par la subvention sans remplir la condition relative aux résultats à l'exportation, c'est le programme tout entier qui échappe en quelque sorte à l'examen en tant que programme prévoyant une subvention à l'exportation pour des sociétés.

20. Cette interprétation de l'article 3.1 a) doit être rejetée. Premièrement, l'argument des États-Unis n'a pas de fondement dans le texte. Les États-Unis donnent du texte une lecture qui y inclut la prescription essentielle suivant laquelle "toutes" les conditions doivent être remplies. Or le texte ne contient ni cette formulation ni cette idée. Le texte de l'article 3.1 a) ne fait référence qu'à la subordination aux exportations de l'avantage conféré, qui peut être une condition parmi plusieurs autres.

---

[4] *Première communication des États-Unis au Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5*, paragraphe 135.

21. Deuxièmement, cette interprétation ne tient pas compte du contexte de l'article 3.1 a), à savoir créer une discipline contre les subventions à l'exportation. L'application de la discipline n'est pas déclenchée simplement parce qu'une société exporte. Mais quand des pouvoirs publics confèrent un avantage conditionné à l'activité d'exportation, la discipline doit dès lors s'appliquer. L'existence d'autres conditions, et d'autres catégories d'activités permettant à la société de bénéficier de la subvention autrement qu'en exportant, n'assure pas à elle seule de façon magique la conformité par rapport à l'OMC du programme tout entier. L'obligation d'exporter reste une obligation d'exporter. Le fait que d'autres puissent eux aussi bénéficier de l'avantage ne modifie pas l'obligation d'exporter.

22. Troisièmement, l'argument des États-Unis priverait en grande partie de son sens l'article 3.1 a). Suivant l'interprétation des États-Unis, un programme pourrait conférer des avantages à 99 sociétés qui remplissent la condition relative à l'obligation d'exporter, et à une société qui remplit une condition autre que celle relative à l'obligation d'exporter. Néanmoins, le programme lui-même serait acceptable parce qu'il ne conférerait pas à tous les bénéficiaires des avantages subordonnés aux exportations. Cette approche est dépourvue de sens s'agissant de réglementer les subventions à l'exportation et elle ne peut pas refléter l'objet de l'article 3.1 a).

23. Enfin, comme les CE et le Canada l'ont fait observer à juste titre dans leurs communications[5], dans l'affaire *Canada – Pacte de l'automobile* l'Organe d'appel a dit clairement qu'"une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure". Le Japon estime que les disciplines de ce critère doivent s'appliquer à la formulation même des conditions relatives aux "revenus du commerce extérieur" énoncées dans la Loi.

24. Dans le présent différend, les CE contestent, essentiellement, le fait que le régime de remplacement des FSC permet encore à une catégorie d'activités – les exportations – d'être admises à bénéficier d'une subvention. L'objet fondamental de la présente procédure au titre de l'article 21:5 est d'examiner si les activités commerciales en question – les exportations – sont encore admises à bénéficier d'une subvention dans le cadre du régime de remplacement des FSC. Si tel est le cas, le problème fondamental considéré dans le cadre de la procédure du groupe spécial initiale est inchangé et le régime de remplacement reste incompatible avec l'article 3.1 a).

IV. LA RÈGLE DES 50 POUR CENT ÉNONCÉE DANS LE RÉGIME DE REMPLACEMENT DES FSC EST INCOMPATIBLE AVEC L'ARTICLE III DU GATT DE 1994

25. Les États-Unis font valoir que le régime de remplacement des FSC n'impose pas l'utilisation de produits nationaux et qu'il est dès lors compatible avec l'article III du GATT de 1994. Cet argument, toutefois, ne tient pas compte de l'objet essentiel de l'article III. Il y a violation de l'article III chaque fois qu'il est accordé à un produit importé un traitement moins favorable qu'au produit national. Une mesure peut prévoir un traitement "moins favorable" qu'il existe ou non une disposition de loi spécifique imposant l'utilisation de produits nationaux. Aux termes de l'article III, sont prohibées les mesures des pouvoirs publics qui créent des incitations légales affectant l'"égalité effective des possibilités entre les produits importés et les produits nationaux".[6]

26. La portée du régime de remplacement des FSC n'est pas exclusivement limitée aux produits nationaux, mais la mesure vise néanmoins les produits nationaux. Tant que cette disparité de

[5] *Première communication des CE au Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5*, paragraphe 84, *communication du Canada en tant que tierce partie au Groupe spécial établi au titre de l'article 21:5*, paragraphe 40.

[6] *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, rapport du Groupe spécial, tel que modifié par l'Organe d'appel, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 10.78.

traitement entre les produits importés et les produits nationaux subsistera, il y aura violation de l'article III. Le régime de remplacement des FSC crée une telle disparité. Dans le cadre de ce programme fiscal, une société admissible peut porter la proportion de produits nationaux qu'elle utilise à n'importe quel niveau sans que pour autant ses revenus cessent d'être considérés comme des "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" et de procurer ainsi des avantages fiscaux. Par contre, une société admissible ne jouit pas de la même flexibilité en ce qui concerne la teneur en éléments d'origine étrangère. Dès lors que la teneur en éléments d'origine étrangère est supérieure à 50 pour cent de la valeur loyale et marchande des revenus, ceux-ci ne peuvent plus être considérés comme des "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" et l'avantage fiscal est perdu. Ce traitement différencié, qui incite à utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés, est incompatible avec l'"égalité effective des possibilités de concurrence" garantie par l'article III.

27. Le fait de prévoir de nouveaux moyens d'imputer la valeur ne change rien à ce problème essentiel. Il se peut que les États-Unis aient raison lorsqu'ils déclarent que le régime de remplacement des FSC ne prévoit pas de "limitation" légale exigeant que seuls les produits soient utilisés pour déterminer la valeur. Les sociétés admissibles peuvent, pour imputer la valeur, utiliser non seulement les produits mais aussi les services, la main-d'œuvre, les droits de propriété intellectuelle et autres biens incorporels, ou même choisir de renoncer à la qualification de "revenus réalisés à l'étranger remplissant les conditions requises" si elles le souhaitent. Ces éléments additionnels, toutefois, ne changent rien au fait essentiel que le régime de remplacement des FSC crée une incitation à utiliser les produits nationaux, ce qui confère auxdits produits nationaux un statut préférentiel dans le cadre de la loi. La disparité entre les produits importés et les produits nationaux ne disparaît pas simplement parce que d'autres moyens possibles pour imputer la valeur sont introduits. Le régime de remplacement des FSC est donc incompatible avec l'article III:4.

V. CONCLUSION

28. Après une procédure de règlement des différends assez longue, le régime FSC des États-Unis, qui est fondamentalement inchangé, est à nouveau porté devant le groupe spécial. Ce processus déjà laborieux a été prolongé par l'Accord de procédure du 29 septembre entre les États-Unis et les CE. Le Japon estime que la nécessité de parvenir à cet accord temporaire, qui était applicable seulement au présent cas d'espèce, met en lumière la nécessité urgente pour tous les Membres de l'OMC de s'engager dans un processus susceptible de conduire à un règlement durable des questions en suspens. Sinon, le présent différend risque de se poursuivre indéfiniment, avec les dérogations additionnelles par rapport aux procédures normalement prévues dans le Mémorandum d'accord sur le règlement des différends que cela impliquerait.

29. Compte tenu de toutes ces considérations, le Groupe spécial devrait déterminer que les États-Unis ne se sont pas conformés aux recommandations du Groupe spécial initial et de l'Organe d'appel.

ANNEXE F

Réponses aux questions et observations concernant ces réponses

Table des matières		Page
Annexe F–1	Réponses des Communautés européennes aux questions du Groupe spécial	F-2
Annexe F–2	Réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-34
Annexe F–3	Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial	F-38
Annexe F–4	Réponses des États-Unis aux questions des Communautés européennes	F-68
Annexe F-5	Observations des Communautés européennes sur les réponses des États-Unis aux questions posées à la suite de la réunion du Groupe spécial	F-78
Annexe F-6	Observations des États-Unis sur les réponses des CE aux questions du Groupe spécial	F-95
Annexe F-7	Observations des États-Unis sur les réponses des Communautés européennes aux questions des États-Unis	F-115

ANNEXE F–1

RÉPONSES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES
AUX QUESTIONS DU GROUPE SPÉCIAL

(27 mars 2001)

Question n° 1

Dans la section 3.2.5 de leur première communication, les Communautés européennes affirment que le régime de remplacement des FSC donne lieu à deux subventions qui peuvent être distinguées: la "subvention de remplacement de base" et la "subvention de remplacement élargie".

- **Faut-il en déduire que les CE demandent au Groupe spécial de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions alléguées?**

- **Les CE considèrent-elles que l'application d'une partie différente du régime de remplacement des FSC peut impliquer différents types de subventions au regard de l'Accord SMC?**

- **Veuillez indiquer quelle est la partie pertinente de la Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ("la Loi") qui décrit les deux subventions alléguées qui "peuvent être distinguées".**

- **Les CE pensent-elles que le statut d'une subvention au regard de l'Accord SMC est déterminé par les circonstances juridiques particulières dans lesquelles elle est accordée dans chaque cas?**

Réponse

1. Les CE ne considèrent pas que le Groupe spécial est nécessairement tenu de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions. Elles ne demandent pas deux décisions indépendantes comme elles l'ont fait pour les subventions FSC qui résultaient d'une part des exonérations fiscales et, d'autre part, des règles spéciales de fixation administrative des prix. Les CE considèrent toutefois que le Groupe spécial devra, dans son analyse et son raisonnement, examiner séparément les deux subventions.

2. La première raison en est que les deux subventions visent des situations différentes. De surcroît, procéder ainsi permet de bien comprendre ce que la subordination énoncée dans la Loi sur le remplacement des FSC signifie dans les différentes situations où ladite Loi s'applique. La subvention de base et la subvention élargie sont l'une et l'autre des subventions à l'exportation prohibées, mais pour des raisons différentes.

3. La subvention de remplacement de base est prohibée parce qu'elle ne s'applique qu'aux bénéfices tirés des *transactions à l'exportation*. La subvention de remplacement élargie est quant à elle prohibée parce qu'il sera souvent nécessaire d'utiliser des articles américains (et donc des exportations) pour respecter la *limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère*. De même, bien que le montant de la subvention soit le même dans les deux cas, les conditions à remplir pour pouvoir en bénéficier diffèrent (l'exportation de produits américains dans le premier cas - l'exportation d'intrants américains et le choix de l'assimilation aux sociétés américaines dans le second).

4. Pour en venir aux autres questions spécifiques du Groupe spécial:

- les subventions découlent de dispositions juridiques interdépendantes;

- les CE contestent un *régime* (ou un *programme*, pour reprendre le mot employé dans l'*Accord SMC*) de subventionnement, et non le *versement* de subventions particulières. Il faut donc prendre en considération les conditions énoncées dans la *Loi*, et non les "circonstances juridiques dans lesquelles [la subvention] est accordée dans chaque cas". Toutefois, ces conditions peuvent différer entre une catégorie de cas et une autre (et elles diffèrent effectivement dans le cas du régime de remplacement des FSC entre la subvention de remplacement de base et la subvention de remplacement élargie).

- S'agissant du statut juridique des subventions accordées, les CE souhaiteraient ajouter que le point de référence, pour la subvention de remplacement élargie, serait la situation qui existerait si les conditions (notamment la vente "non destinée à une utilisation aux États-Unis" et la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère) n'étaient pas remplies. En vertu des règles d'application générale en vigueur aux États-Unis en matière fiscale, le montant de l'impôt serait alors plus élevé.

5. S'agissant de l'Annexe qu'elles ont présentée, les CE soulignent qu'elles l'ont fournie à titre d'illustration. Elle se rapporte certes à des entreprises communautaires, mais on peut de l'avis des CE présumer que, compte tenu de la comparabilité et de l'ouverture des économies des pays membres des CE et des États-Unis, les mêmes structures des coûts illustrent également la situation aux États-Unis.

Question n° 2

Les Communautés européennes font valoir que le régime de remplacement des FSC est subordonné *de facto* aux exportations, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.[1] Veuillez expliquer comment la Loi en tant que telle – qui, de par ses termes, tout au moins dans le cas des FSC existant au 30 septembre 2000, ne s'applique pas aux transactions effectuées avant le 1er janvier 2002 – peut constituer une violation *de facto* de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Les CE peuvent-elles citer un rapport du GATT ou de l'OMC dans lequel il aurait été constaté qu'une loi en tant que telle constituait une violation *de facto* de l'une quelconque des obligations découlant d'un accord du GATT ou de l'OMC?

6. Les limites précises des violations *de facto* ne sont pas entièrement définies. On peut considérer que tous les arguments présentés par les CE se rapportent aux subventions *de jure* parce que, comme cela est dit dans la question, les CE attaquent la Loi *en tant que telle*.

7. Les CE aimeraient ajouter que l'Organe d'appel a estimé qu'une condition *de jure* est une condition qui découle des termes mêmes de la loi ou qui découle *nécessairement, par implication*, de ces derniers.[2] Tel est bien le cas en l'espèce. Il vaut probablement mieux réserver l'expression subvention subordonnée *de facto* aux exportations aux cas où la subordination aux exportations n'est pas du tout apparente dans le texte de la loi ou n'en découle même pas "nécessairement, par implication" mais où elle découle de l'exercice d'un pouvoir distinct – par exemple dans le cas où un pouvoir discrétionnaire d'accorder une subvention est exercé d'une manière signifiant que l'octroi "est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportations effectives ou prévues" (voir les termes de la note de bas de page 4 de l'*Accord SMC*).

[1] Première communication des CE, paragraphe 145.

[2] Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada - Automobiles*"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 99.

8. Les CE aimeraient également faire remarquer que l'Organe d'appel a émis l'avis que le critère de subordination est le même, qu'il y ait subvention *de facto* ou *de jure*.[3]

9. Les CE aimeraient également renvoyer le Groupe spécial à ce qu'elles ont dit dans leur deuxième communication écrite[4] au sujet des prescriptions relatives à la preuve en ce qui concerne les questions factuelles dans les affaires du type de la présente affaire.

10. Une plainte portée contre une loi impérative qui n'est pas encore pleinement appliquée ne peut en tout état de cause être jugée que sur la base de son texte et de faits évidents.

11. Les CE ont fait valoir à titre subsidiaire qu'il y a violation *de facto* au cas où le Groupe spécial aurait un avis différent au sujet de la distinction.

Question n° 3

Les Communautés européennes déclarent qu'elles "... ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)".[5] Cela signifie-t-il que les CE pensent que les mesures qui satisfont aux prescriptions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 sont des "mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation" au sens de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC?

Réponse

12. Les CE n'ont pas dit qu'elles considèrent que la dernière phrase de la note de bas de page 59 constitue une exception à l'article 3.1 a). Aucune affaire n'a encore permis d'éclairer les prescriptions exactes s'appliquant pour qu'une mesure désignée dans l'Annexe I soit considérée comme relevant des termes de la note de bas de page 5. Les CE ont simplement dit qu'il n'était pas nécessaire, à leur avis, que le Groupe spécial examine cette question étant donné que les conditions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 n'étaient pas remplies en tout état de cause.

13. Les CE aimeraient également souligner que la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne s'applique qu'aux mesures relevant du point e).

14. Les CE considèrent que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut être considérée comme étant de nature déclarative. La simple exemption des revenus de source étrangère n'est pas, de l'avis des CE, une subvention, ou pour le moins n'est pas spécifique. Ce point est discuté ci-dessous en réponse à la question n° 45.

Question n° 4

Veuillez expliquer plus précisément la remarque faite au paragraphe 161 de la deuxième communication des CE, si possible, en vous référant à des affaires réelles engagées au titre de l'article III:4 du GATT.

Réponse

15. Les CE faisaient valoir qu'une analyse de l'origine des sous-composants aurait compliqué ces affaires d'une manière impossible.

---

[3] Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Mesures visant l'exportation des Aéronefs civils* ("*Canada - Aéronefs*"), WT/DS70/AB/R, adopté le 20 août 1999, paragraphe 167.

[4] Deuxième communication écrite des CE, section 4.1 (paragraphes 41 à 58).

[5] Deuxième communication des CE, paragraphe 181.

16. L'argument, présenté en réponse à ce qui était dit dans un paragraphe de la première communication des États-Unis (le paragraphe 203), voulait que, lors de l'examen d'une allégation concernant une prescription relative à la teneur en éléments d'origine nationale (au titre de l'article III:4 du GATT ou d'autres dispositions de l'OMC), la nature nationale d'un produit donné dépend de son origine en tant que "tout". Que tel ou tel intrant soit lui-même constitué de sous-composants qui étaient à l'origine étrangers n'a pas de pertinence.

17. De même, quand on compare l'utilisation de produits "nationaux" de préférence à des produits "importés", au sens de l'article 3.1 b), on doit envisager un produit dans sa globalité – et si le produit est ainsi national, l'origine (étrangère) antérieure de certains de ses sous-composants n'est pas pertinente pour évaluer s'il existe une préférence pour les produits nationaux.

18. Il faut tenir compte de l'origine actuelle des produits (nationaux et étrangers) que l'on compare. Il n'y a plus de sous-composants individuels pouvant être distingués des produits nationaux que l'on compare aux produits "importés".

19. Les sous-composants ne seraient en outre pas "similaires" ou "directement concurrents" des produits étrangers auxquels les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" seraient préférés.

20. À la connaissance des CE, il n'existe aucune affaire engagée au titre de l'article III:4 du GATT dans laquelle, en comparant des produits nationaux à des produits importés, les groupes spéciaux seraient allés au-delà d'un examen de l'origine nationale des produits pour vérifier (et déclarer pertinente) l'origine étrangère antérieure des sous-composants entrant dans la fabrication des produits nationaux.

Question n° 5

Veuillez expliquer plus précisément la remarque faite au paragraphe 227 de la deuxième communication des CE.

Réponse

21. Les CE soulignaient simplement que (contrairement à ce que semblait croire le Canada) les revenus bénéficiant de la subvention de remplacement élargie ne devaient pas nécessairement être de source étrangère. L'exemple donné était celui d'une société américaine qui distribuait des produits fabriqués à l'étranger. L'article de la Loi sur le remplacement des FSC auquel il était fait référence était l'article 943 c), et non l'article 943 e) 4) C).

Question n° 6

Les Communautés européennes allèguent que le régime de remplacement des FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée contraire à l'article 3.1 a) et au point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC. S'agit-il d'allégations subsidiaires? Selon les CE, laquelle doit être examinée en premier par le Groupe spécial?

Réponse

22. Il s'agit bien d'allégations subsidiaires.

23. L'allégation au titre du point e) est également une allégation au titre de l'article 3.1 a). C'est l'existence de l'article 3.1 a) qui rend les pratiques désignées dans l'Annexe prohibées. Les exemples donnés dans l'Annexe sont des exemples particuliers de subventions prohibées.

24. C'est au Groupe spécial qu'il revient de décider s'il entend examiner les termes généraux de l'article 3.1 a) ou de l'Annexe en premier. Les CE se sont d'abord penchées sur l'article 3.1 a) mais ne considèrent pas que le Groupe spécial "est tenu" de procéder de la même manière.

Question n° 13

En ce qui concerne le rapport entre l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et le point e) de l'Annexe I, se pourrait-il qu'une mesure ne relève pas du point e), mais relève quand même de l'article 3.1 a), et inversement?

Réponse

25. Les CE pensent qu'il est possible qu'une mesure puisse relever de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC mais pas du point e) de son Annexe I, et inversement.

26. Par exemple:

- Les exemptions d'impôt accordées aux sociétés de promotion des exportations ou de transport maritime (et non aux exportateurs eux-mêmes) pourraient ne pas relever des termes généraux de l'article 3.1 a) mais relever néanmoins du point e).

- Un avantage fiscal qui n'est pas une exonération, une remise ou un report (c'est-à-dire une déduction) ne relèverait pas du point e) mais relèverait des termes généraux de l'article 3.1 a) s'il était subordonné aux résultats à l'exportation.

Question n° 14

Le Groupe spécial sait pertinemment que la conformité avec les règles de l'OMC des régimes d'imposition des revenus des pays européens n'entre pas dans le cadre de son mandat dans la présente affaire. Au paragraphe 96 de leur première communication, les États-Unis donnent plusieurs exemples de systèmes fiscaux européens qui "évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle".[6] Parmi ces systèmes, y en a-t-il un qui exclut les revenus étrangers du revenu imposable aux conditions suivantes:

i) le bien destiné à la vente qui procure le revenu doit être détenu en vue de son utilisation finale hors du pays (et ne pas être destiné à une consommation finale dans ce pays); et

ii) la teneur de ce bien en éléments d'origine étrangère ne doit pas dépasser un certain pourcentage de sa valeur loyale et marchande?

Réponse

27. Les CE sont certaines qu'un tel système fiscal n'existe dans aucun de leurs États membres.

28. Les États-Unis estiment apparemment que l'expression "revenus de source étrangère" doit être interprétée de manière large comme signifiant revenus réalisés à l'exportation. Les CE souhaiteraient dire que si telle avait été l'intention, les mots "revenus réalisés à l'exportation" figureraient à la dernière phrase de la note de bas de page 59.

[6] Première communication des États-Unis, paragraphe 97.

Question n° 15

Les termes "revenus de source étrangère", "source étrangère" ou "source" figurant dans l'Accord SMC sont-ils utilisés dans d'autres Accords de l'OMC? Quelles indications peut-on éventuellement trouver sur le sens de ces termes dans l'Accord SMC ou dans d'autres Accords de l'OMC?

Réponse

29. Les expressions "revenus de source étrangère" ou "source étrangère" ne sont utilisées que dans la note de bas de page 59. Le mot "source" est employé ailleurs, notamment dans les accords relatifs à la défense du commerce, y compris l'Accord SMC, pour se référer à l'origine des importations ou des renseignements.

30. Comme l'ont expliqué les CE, l'expression "revenus de source étrangère" est employée dans la note de bas de page 59 en tant que terme fiscal spécialisé.

31. Lors de l'audience, le Groupe spécial a également demandé si cette expression apparaissait dans des rapports de groupes spéciaux ou de l'Organe d'appel.

32. L'expression "revenus de source étrangère" a de fait été largement utilisée par les États-Unis dans les affaires *DISC* et *Législations fiscales* pour désigner les revenus gagnés hors du territoire du pays d'imposition. Par exemple, les États-Unis ont expliqué ce qui suit:

> Avant 1962, les États-Unis n'imposaient pas les revenus de source étrangère d'une société étrangère installée hors de leur territoire. Les impôts sur ce revenu n'étaient exigibles qu'après son rapatriement. Lorsque la "sous-partie F" de la loi fiscale de 1962 fut promulguée, les États-Unis commencèrent à taxer au fur et à mesure du chef des actionnaires américains de sociétés étrangères contrôlées les revenus provenant de certaines ventes et services de ces filiales étrangères.[7]

33. Les États-Unis emploient l'expression "revenus de source étrangère" au sens de "revenus de sources extérieures aux États-Unis" à l'article 862 du Code des impôts.[8]

Question n° 16

> **Les Communautés européennes font valoir ce qui suit[9]:**
>
> **"Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC parce qu'elle donne aux exportateurs un choix qui n'est pas offert aux autres opérateurs. ... Cet avantage additionnel serait également une subvention, ... Cette surcompensation injustifiée est également une ...**
>
> **(À l'intention des CE): Veuillez expliquer par une analyse textuelle en quoi le prétendu avantage additionnel et la prétendue surcompensation constituent des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC.**
>
> **(À l'intention des États-Unis): Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation?**

[7] *États-Unis – Législations fiscales* (*DISC*) (IBDD, S23/98), paragraphe 8.
[8] Texte de la pièce n° 21 des CE.
[9] Deuxième communication des CE, paragraphes 221 et 222.

Réponse

34. L'argument selon lequel il y a une subvention additionnelle n'est réellement qu'une autre façon de dire ce qui a déjà été dit (aux paragraphes 213 à 218 et 220 de la section 4.6.4 précédant cette citation), à savoir qu'une mesure qui donne lieu à une "double" protection contre la double imposition ne peut être considérée comme étant prise "en vue d'éviter la double imposition".

35. Les CE font en outre valoir au paragraphe 222 de leur deuxième communication écrite que la "double" protection contre la double imposition à laquelle peut donner lieu le régime de remplacement des FSC (comme cela est expliqué aux paragraphes 213 à 218 et 220 de la section 4.6.4) est également une subvention dans la mesure où des recettes qui seraient exigibles en vertu du système d'application générale relatif à l'allégement de la double imposition (le système de crédit d'impôt étranger) sont abandonnées, ce qui donne lieu à un avantage correspondant.

36. Il semble aux CE que l'article 943 d) doit, pour avoir un sens, prévoir une telle possibilité double protection contre la double imposition.

Question n° 17

Les CE semblent dire qu'une violation de l'article 3.1 b) peut exister si une mesure "incite" les producteurs nationaux à exporter.[10] Dans le même esprit, les CE disent que "l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré ... [et] l'Accord SMC ne renferme aucune règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées".[11]

> **(À l'intention des CE): Comment cet argument serait-il étayé par une analyse textuelle de l'article 3.1 b), conformément à l'article 31 de la Convention de Vienne? Les Communautés européennes peuvent-elles citer un rapport d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel dans lequel le terme "incitation" a été explicitement utilisé dans le contexte de l'article 3.1 de l'Accord SMC ou de l'article XVI:4 du GATT?**
>
> **(À l'intention des États-Unis): Une analyse textuelle de l'article 3.1 b) amènerait-elle à la conclusion que l'argument précité des CE est dénué de fondement? Dans l'affirmative, pourquoi et comment? Les États-Unis sont-ils d'avis que l'Accord SMC renferme une règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées? Dans l'affirmative, quel est le seuil qualitatif ou quantitatif à partir duquel elle s'applique? Le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile**[12] **est-il pertinent en l'espèce? Veuillez justifier vos réponses.**

Réponse

37. Les deux citations sont en un sens "dans le même esprit", même si elles se rapportent à des points distincts.

38. La première phrase concerne l'argument principal des CE, à savoir que la règle relative à la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article 3.1 b) parce qu'elle donne lieu à une prescription dans tous les cas; elle se rapporte par ailleurs à une autre question (la question n° 26).

---

[10] *Voir* la première communication écrite des CE, paragraphe 165.
[11] Deuxième communication écrite des CE, paragraphe 160.
[12] WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

39. La deuxième phrase répondait à l'argument des États-Unis relatif à l'origine des sous-composants, et dans ses grandes lignes, la réponse peut être la suivante. La présence de sous-composants dans les articles nationaux n'est pas pertinente aux fins de l'application de l'article III:4 du GATT à une situation dans laquelle il est allégué qu'un traitement plus favorable est accordé aux articles étrangers.

40. De plus, il n'existe pas de règle *de minimis* en ce sens qu'il n'existe pas de seuil minimal s'appliquant à la teneur en sous-composants d'origine nationale pour un produit américain visé par l'article 3.1 b).

41. L'article 3.1 b) s'applique à tous les produits américains (et les compare tous à des produits étrangers), quelle que soit leur composition. Il s'agit d'une prohibition qui ne fait l'objet d'aucune réserve.

42. Au contraire, la première phrase citée par le Groupe spécial (paragraphe 165 de la première communication écrite des CE) ne se penche pas sur le sens du mot "subordonnés", ni sur celui du mot "nationaux" mais bien plutôt sur celui de l'expression "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".

43. S'agissant de l'analyse du texte de l'article 3.1 b), les CE renvoient à leur déclaration orale. Elles ont précisé le sens de l'article 3.1 b) dans son intégralité alors que les États-Unis continuent de n'en fournir qu'une interprétation sélective. Dans son interprétation de cet article, le Groupe spécial est invité à expliquer le sens de tous les mots, y compris de l'expression "utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".

44. Pour ce qui est des références à des rapports antérieurs, nous aimerions souligner que, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, l'Organe d'appel, lorsqu'il a comparé l'article 3.1 b) et l'article III:4 du GATT de 1994, a noté que ce dernier "porte lui aussi sur les mesures qui favorisent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés".[13]

Question n° 18

À propos de l'article III:4 du GATT, les CE ont cité[14], entre autres, le rapport sur les mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles.[15] Nous notons que deux autres documents du GATT – L/695 (1957) et L/740 (1957) – abordent les mêmes questions. Ces documents sont-ils utiles pour examiner la question de savoir si, en premier lieu, l'article III:4 du GATT vise les exemptions d'impôt s'appliquant à l'"entreprise"? Veuillez indiquer si, et en quoi, ces rapports sont pertinents en l'espèce.

Réponse

45. Les CE ont fait référence à l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles* au paragraphe 198 et dans la note de bas de page 69 du paragraphe 192 de leur première communication écrite.

46. Le Groupe spécial semble soulever une question préliminaire qui est de savoir si, de l'avis des CE, la question pertinente n'est pas que l'article III:4 du GATT "vise les exemptions d'impôt s'appliquant à l'entreprise".

[13] *Canada – Automobiles*, rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 140.
[14] Première communication des CE, paragraphe 98.
[15] Document du GATT L/833 (1958), adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/60.

47. Les CE souhaitent préciser qu'elles ne font pas valoir que l'exemption d'impôt en tant que telle est une "prescription affectant la vente ... sur le marché intérieur" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.

48. Comme l'indiquent clairement les CE dans leur première communication écrite[16], leur allégation au titre de l'article III:4 du GATT de 1994 met l'accent sur la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, laquelle affecte la vente ou l'utilisation des produits sur le marché américain et établit une discrimination à l'égard des produits étrangers.

49. Ce point a été bien compris par les États-Unis dans leur première communication écrite[17], et il n'y a donc pas de divergence entre les parties à cet égard.

50. Plus précisément, les CE font valoir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "prescription" non pas parce qu'"une entreprise est juridiquement contrainte de [la] respecter", mais parce qu'"une entreprise [l']accepte volontairement afin d'obtenir du gouvernement un avantage".[18]

51. Les citations susmentionnées tirées du rapport *CEE – Pièces détachées et composants* montrent que, aux fins de l'analyse au titre de l'article III:4 du GATT, l'"avantage" que l'on cherche à obtenir des pouvoirs publics quand on accepte volontairement une certaine "prescription" n'est pas pertinent. En particulier, il n'est pas pertinent de savoir s'il s'agit d'un avantage pour "l'entreprise".

52. La situation était similaire dans l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles*.[19] Dans cette affaire, les agriculteurs italiens (les "entreprises") recevaient un avantage (les conditions de crédit spéciales à l'achat) sous réserve qu'ils respectent une certaine prescription (l'achat de produits nationaux – des machines agricoles).

53. Les deux documents mentionnés par le Groupe spécial semblent confirmer que des prescriptions telles que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère sont visées par l'article III:4 du GATT de 1994. Le document L/693 en particulier concernait un avantage conféré aux acheteurs de machines agricoles (les "entreprises"), dont l'obtention était désormais subordonnée à l'achat de machines nationales depuis l'entrée en vigueur du Décret n° 57.904. Le gouvernement britannique a précisément contesté la discrimination résultant du fait d'inciter les agriculteurs français à acheter des produits nationaux pour pouvoir être admis à bénéficier de l'avantage.[20]

Questions du 13 mars

Question n° 23

Les CE font valoir que "pour les propriétaires de marchandises produites aux États-Unis, l'exportation est une condition de l'obtention des avantages prévus au titre du régime pour ces marchandises"[21] et qu'il y a donc subvention à l'exportation. Supposons

[16] Voir par exemple la première communication des CE, paragraphe 188.

[17] Première communication des États-Unis, paragraphe 211, dans lequel les États-Unis notent: "Les CE prétendent que la règle des 50 pour cent prévue par la Loi soumet les produits importés à un traitement moins favorable que celui qui est accordé aux produits nationaux similaires, en violation de l'article III:4 du GATT de 1994."

[18] *CEE – Pièces détachées et composants*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 5.21; voir également première communication des CE, paragraphes 191 à 195; deuxième communication des CE, paragraphes 240 et suivants.

[19] Rapport du Groupe spécial, *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles*, adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/60.

[20] *Guide des règles et pratiques du GATT*, Index analytique, Genève, 1995, volume 1, page 204.

[21] Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 102.

l'existence d'une exclusion du champ de l'impôt visant tous les revenus de source étrangère du fait de l'application d'un système purement territorial. L'exportation ne serait-elle pas alors pour les propriétaires de marchandises produites dans le pays une condition qui leur permettrait de bénéficier eux aussi de l'exclusion? Faut-il en conclure que l'application d'un système purement territorial donnerait lieu également à une subvention à l'exportation? Veuillez donner des explications.

Réponse

54. Dans un système purement territorial, les bénéfices tirés par les entreprises des ventes sur le marché intérieur et des exportations sont imposés exactement de la même façon. L'impôt sur le revenu est acquitté sur tous les revenus générés dans le pays concerné. Dans le cas où une entreprise sise dans un pays doté d'un système territorial vend à des clients non liés à la fois sur le marché intérieur et à l'exportation, et où elle tire le même niveau de bénéfices de l'une et de l'autre de ces ventes, lesdits bénéfices seront imposés de la même manière.

55. Dans le cas où la même entreprise vend à une filiale à l'étranger qui se charge de la distribution (et donc de la revente) des produits sur le marché intérieur, la société mère paiera l'impôt sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger au cours de la transaction mais pas sur le bénéfice de la filiale à l'étranger. Il en va de même dans le cas où l'entreprise vend à la filiale à l'étranger en vue d'une distribution ultérieure sur les marchés d'exportation; la société mère ne paiera l'impôt que sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger. Ainsi, dans l'un et l'autre cas, le bénéfice réalisé par la filiale à l'étranger au cours de ces transactions effectuées dans le cadre de ses activités dans le pays où elle est installée n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu dans le pays doté d'un système purement territorial. Il en est ainsi parce que les pays dotés de systèmes fiscaux territoriaux n'imposent que les revenus tirés des activités qui se déroulent sur leur territoire. La séparation (imputation) des revenus se fait d'une manière objective – en utilisant des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence (à savoir, comme si la transaction s'effectuait à des conditions commerciales et financières s'appliquant entre parties non liées). À la différence de la Loi sur le remplacement des FSC, un système purement territorial n'exempte pas les revenus générés par des activités exercées à l'intérieur du territoire, qu'il s'agisse d'exportation ou de toute autre activité. En conséquence, il n'y a pas en l'espèce abandon de recettes ou subvention.

56. Les États-Unis affirment à maintes reprises que les CE ont admis que les systèmes territoriaux accordaient un meilleur traitement aux ventes à l'exportation. Ils ont mal compris la position des CE. Comme cela a été expliqué précédemment, un système purement territorial ne traite pas plus favorablement les ventes à l'exportation. Un traitement des ventes à l'exportation effectuées par l'entremise d'une filiale de distribution à l'étranger plus favorable que celui qui est accordé aux ventes sur le marché intérieur par l'entremise d'une filiale de distribution nationale peut découler du fait que le taux d'imposition est inférieur dans le pays étranger (mais pas d'une situation où le taux d'imposition à l'étranger est supérieur). Toutefois, quand on compare ce qui est comparable, le traitement accordé à ces ventes à l'exportation n'est pas, comme on l'a expliqué précédemment, plus favorable que celui qui est accordé aux ventes sur le marché intérieur.

57. Les États-Unis ont également déclaré que les affaires Législations fiscales de 1981 avaient abouti à des "constatations factuelles" d'après lesquelles les systèmes territoriaux accordaient un traitement plus favorable aux ventes à l'exportation. Les CE ne sont pas d'accord sur ce point et ne considèrent pas que ces affaires, qui traitaient d'une disposition différente d'un autre accord, dans le cadre de procédures de règlement de différends tout à fait distincts, sont pertinentes en l'espèce.

Question n° 24

Une mesure qui n'assujettirait pas à l'impôt les revenus de source étrangère (c'est-à-dire un système purement territorial) serait-elle une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59?

Réponse

58. De l'avis des CE, étant donné que, dans un système fiscal territorial, le point de référence principal est l'imposition des revenus générés sur le territoire en question, l'exonération des revenus de source étrangère n'équivaut pas à un abandon de recettes et n'est pas une subvention au titre de l'article premier de l'*Accord SMC*. Elle n'est en outre pas subordonnée aux résultats à l'exportation et n'est pas accordée spécifiquement au titre des exportations. Il s'agit toutefois indéniablement d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère.

Question n° 25

Les CE font valoir que "le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé à l'élargissement à des marchandises produites à l'étranger du régime de remplacement des FSC impose souvent aux producteurs de fonder leurs exportations sur des éléments provenant des États-Unis. De ce fait, la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations et donc prohibée".[22] Les CE estiment-elles que la mesure est subordonnée *de jure* ou *de facto* aux résultats à l'exportation? N'est-elle subordonnée aux exportations que dans les cas où, pour en bénéficier, il faut exporter des produits américains? Ou bien le régime de remplacement élargi est-il subordonné aux exportations en totalité du fait que l'exportation de produits américains peut parfois être requise?

Réponse

59. Comme elles l'ont affirmé dans leur réponse à la question n° 2, les CE considèrent que leur allégation concerne la subordination *de jure* aux exportations mais reconnaissent que d'aucuns pourraient considérer qu'il s'agit d'une subordination *de facto*.

60. L'Organe d'appel a clairement indiqué qu'une condition *de jure* est une condition qui découle des termes figurant dans la loi ou qui découle, *nécessairement*, par *implication*, de ces derniers.[23] Tel est bien le cas en l'espèce. Il ressortait clairement des faits évidents connus de tous à l'époque où la Loi a été adoptée que le respect de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère obligerait dans bien des cas à utiliser des articles américains.

61. Comme elles l'ont également mentionné plus haut, les CE considèrent que l'expression "subvention subordonnée *de facto* aux exportations" est probablement plutôt réservée aux cas où la subordination aux exportations n'est pas du tout apparente dans le texte de la loi ou n'en découle pas nécessairement, par implication, mais où elle découle de l'exercice d'un pouvoir distinct - par exemple dans le cas où un pouvoir discrétionnaire d'accorder une subvention est exercé d'une manière signifiant que l'octroi "est en fait lié aux exportations ou recettes d'exportation effectives ou prévues" (voir les termes de la note de bas de page 4 de l'*Accord SMC*).

62. Ainsi, pour en venir aux questions précises du Groupe spécial: les CE sont d'avis que le régime de remplacement élargi est subordonné *de jure* aux résultats à l'exportation; l'exportation de

[22] Première communication des CE, paragraphe 119.

[23] Rapport de l'Organe d'appel, *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile* ("*Canada – Automobiles*"), WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 99.

produits américains pouvant parfois être requise, le "régime de remplacement élargi" est subordonné aux exportations en totalité.

Question n° 26

Les CE affirment que la subvention de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés parce que l'utilisation d'articles nationaux des États-Unis sera "souvent" nécessaire pour garantir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne sera pas dépassée.[24] Les CE estiment-elles que la fréquence d'une telle utilisation est pertinente pour décider si la règle des 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article 3.1 b)? La règle serait-elle incompatible avec l'article 3.1 b) si des produits nationaux des États-Unis étaient "parfois" nécessaires? S'ils l'étaient à l'occasion? S'ils l'étaient rarement?

Réponse

63. Les CE considèrent que "la règle des 50 pour cent concernant la teneur en éléments d'origine étrangère" est incompatible avec l'article 3.1 b) par la raison du fait qu'elle entraîne une obligation d'utiliser un article américain dans *tous* les cas.

64. Le régime de remplacement des FSC est un programme de subventions – c'est-à-dire qu'il s'agit d'une mesure générale qui donne lieu à des subventions prohibées, et rend obligatoire l'octroi de telles subventions dans les cas où certaines conditions sont remplies. Les CE contestent ce régime en tant que mesure d'application générale qui rend impératif, et ne fait rien pour empêcher, l'octroi de subventions individuelles qui sont subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. Un programme de subventions qui donne lieu à de telles subventions est également prohibé au titre de l'article 3.1 b).

Question n° 27

Le Groupe spécial a-t-il raison de supposer que l'allégation présentée par les CE au titre de l'article III:4 du GATT se limite à l'application de la "teneur en éléments d'origine étrangère" à la "subvention de remplacement de base"? Si tel n'est pas le cas, veuillez expliquer comment l'article III:4 pourrait s'appliquer à la "subvention de remplacement élargie" étant donné qu'il porte sur le traitement moins favorable accordé aux produits importés en ce qui concerne des lois, règlements ou prescriptions affectant l'utilisation de ces produits sur le marché intérieur.

Réponse

66. Oui.

Question n° 28

Est-il possible d'établir en se fondant sur la Loi elle-même, et sans faire référence à des faits extérieurs se rapportant à la fabrication de produits particuliers, que la règle de 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère prescrit dans certains cas au bénéficiaire d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés? Si tel n'est pas le cas, et compte tenu de l'avis exprimé par l'Organe d'appel dans l'affaire Canada - Certaines mesures affectant l'industrie automobile[25] d'après lequel la subordination en droit

[24] Première communication des CE, paragraphe 174.

[25] Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 123.

est démontrée "sur la base du libellé de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent", veuillez expliquer comment l'exclusion prévue par la Loi pourrait être subordonnée en droit à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

Réponse

67. Après la phrase citée dans la question, l'Organe d'appel ajoutait ce qui suit: "Comme nous l'avons déjà expliqué, cette conditionnalité peut découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure" et renvoyait, dans sa note de bas de page, au paragraphe 100 du rapport.

68. Le paragraphe 100 du rapport de l'Organe d'appel dit ce qui suit:

> Le cas le plus simple – et donc peut-être rare de ce fait – est celui où l'obligation d'exporter est énoncée expressément en toutes lettres dans le texte de la loi, du règlement ou d'un autre instrument juridique. Toutefois, nous estimons qu'on peut également dire à juste titre qu'une subvention est subordonnée *de jure* à l'exportation lorsque l'obligation d'exporter figure clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure. Par conséquent, pour qu'une subvention soit subordonnée *de jure* à l'exportation, il n'est pas toujours nécessaire qu'il soit indiqué *expressis verbis* dans l'instrument juridique sur lequel elle repose que celle-ci est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie. Cette conditionnalité peut aussi découler nécessairement, par implication, des termes effectivement employés dans la mesure.

69. Ainsi, la subordination *de jure* aux exportations peut découler du fait qu'elle figure "clairement, quoique implicitement, dans l'instrument qui renferme la mesure". En l'espèce, en se fondant sur les termes de la Loi, c'est-à-dire sur la base du libellé de la règle des 50 pour cent, il peut être conclu qu'un producteur dont les coûts sont structurés d'une certaine façon sera tenu d'utiliser des articles américains.

70. Pour comprendre les implications d'une loi, il faut toujours avoir connaissance de certains faits (par exemple que les entreprises veulent faire des bénéfices, que les autres pays perçoivent des impôts, etc.). De l'avis des CE, le fait que la valeur des articles utilisés dans la production de certains produits représentera plus de la moitié de la valeur finale de ces produits est d'une telle notoriété qu'une obligation d'utiliser des articles américains dans un tel cas découle nécessairement, par implication, des termes de la Loi sur le remplacement des FSC.

71. Recenser les producteurs qui, dans la pratique, ont besoin d'utiliser des articles américains relève des faits, sur lesquels il n'est pas nécessaire de trancher dans l'examen d'une allégation *de jure*. En tout état de cause, les CE ont fourni des indications sur ce point pour certains secteurs.

Question n° 29

Les CE font valoir que "si le Groupe spécial ne souscrivait pas à la conclusion que l'application de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère aux producteurs étrangers [fait de la subvention "élargie" une subvention à l'exportation prohibée], elles font valoir à titre subsidiaire que l'article 3.1 b) doit être interprété comme prohibant aussi l'imposition d'une telle limitation aux producteurs étrangers".[26] L'article 3.1 b) prohibe les subventions subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. S'agissant de l'application de la "limitation de la teneur en éléments d'origine

[26] Première communication des CE, paragraphes 181 et 182.

étrangère" aux producteurs étrangers, la subvention alléguée pourrait être considérée comme étant subordonnée à l'utilisation de produits importés de préférence à des produits nationaux. Veuillez commenter.

Réponse

72. L'article 3.1 b) est rédigé en partant de l'hypothèse qu'un gouvernement accorde une subvention à ses propres sociétés, qui sont habituellement sises sur son territoire. Les mots "nationaux" et "importés" se rapportent donc aux produits "d'origine nationale" ou "étrangers". Dans le cas peu courant où une subvention est accordée à une société étrangère, prendre ces mots au sens littéral entraînerait des résultats absurdes qui ne correspondraient pas à l'intention évidente des parties.

73. On trouve dans l'affaire *Brésil – Aéronefs* une illustration du fait que les termes de l'article 3.1 doivent être interprétés du point de vue de l'autorité qui accorde la subvention et non pas du bénéficiaire. Dans cette affaire, les subventions étaient accordées aux compagnies aériennes étrangères sous réserve de l'achat d'aéronefs brésiliens. Elles n'étaient subordonnées aux exportations que du point de vue de l'autorité qui les accordait. Du point de vue du bénéficiaire, elles étaient plutôt subordonnées aux importations.

74. Une fois admis que l'*Accord SMC* s'applique aux subventions accordées aux bénéficiaires étrangers, une interprétation littérale des mots "nationaux" et "importés" figurant à l'article 3.1 b) aboutit à des résultats absurdes, manifestement contraires à l'intention des parties. Comme l'ont expliqué les CE dans leur deuxième communication écrite, ces mots doivent donc être interprétés, dans le contexte des subventions accordées à des étrangers, comme signifiant d'"origine nationale" et "étrangers" (voir également la réponse à la question n° 29). Cela est justifié au regard de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* car les traités doivent être interprétés de bonne foi. Une interprétation absurde ne peut être de bonne foi.

Question n° 30

Les CE disent que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère prévue par la Loi constitue une "prescription" au sens de l'article III:4 du GATT de 1994.[27] Le Groupe spécial a-t-il raison d'en conclure que les CE n'affirment pas que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère est une "loi" ou un "règlement" au sens de cette disposition?

Réponse

75. Il s'agit d'une prescription figurant dans une loi. Le mot "prescription" est suffisamment large pour englober les prescriptions qui figurent dans des mesures législatives, et telle est bien la raison pour laquelle les CE l'ont employé.[28] Bien évidemment, cela ne signifie pas que les CE nient, ou n'affirment pas, que la prescription est de nature législative, à savoir d'application générale – tout comme le reste de la Loi sur le remplacement du régime FSC, comme cela ressort clairement de toute l'argumentation des CE.

Question n° 31

La mention dans l'article III:4 du GATT de 1994 des "lois" et des "règlements" semble se rapporter à la forme que revêtent certaines mesures. Par contre, le mot "prescriptions"

[27] Première communication des CE, section 3.7.1

[28] Voir par exemple l'examen des subventions et autres avantages en tant que "prescriptions" dans le *Guide des règles et pratiques du GATT*, Index analytique, Genève, 1995, volume 1, page 203, lequel porte notamment sur les prescriptions législatives examinées dans l'affaire *Mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles* et dans le document du GATT L/695 (voir *supra*, réponse à la question n° 18).

pourrait être pris comme ayant des implications en ce qui concerne la nature des mesures. Veuillez donner votre avis.

Réponse

76. De fait, le mot "prescription" met l'accent sur le contenu de la mesure examinée.

77. L'utilisation du mot "prescription" confirme que l'article III:4 s'applique également aux mesures qui ne revêtent pas la forme de lois ou de règlements.[29]

78. Les CE ne considèrent pas que la nature de la prohibition prévue à l'article III:4 dépend de la forme que revêt la mesure.

79. En tout état de cause, la règle énoncée à l'article III:4 du GATT de 1994 est la même à la fois pour les "lois" et pour les "prescriptions".

80. Les mots "lois, règlements ou prescriptions" figurant à l'article III:4 se recoupent dans une certaine mesure, dans le sens où les lois et les règlements énoncent habituellement des "prescriptions".[30] L'emploi de "prescription", un terme dont le sens est large, vise sans doute à éviter qu'il y ait des lacunes dans le champ d'application de l'article III:4, et donc que les Membres puissent se soustraire à la prohibition énoncée en choisissant de donner une forme particulière à leurs mesures discriminatoires.

Question n° 32

Quel est le rapport, le cas échéant, entre le champ d'application de l'article III:4 du GATT et celui de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC - l'un est-il nécessairement plus vaste que l'autre? Une mesure pourrait-elle relever de l'une de ces dispositions mais pas de l'autre? Veuillez justifier votre réponse en vous référant à de précédents rapports établis dans le cadre des procédures de règlement des différends du GATT ou de l'OMC, et à d'autres documents.

Réponse

81. L'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* a pour fondement l'article III:4 du GATT. L'historique de la négociation de l'article 3.1 b) montre que la décision de prohiber les subventions visées par l'Accord était fondée sur l'expérience acquise au titre de l'article III:4 du GATT.

82. L'affaire *CEE – Protéines destinées à l'alimentation des animaux*[31], engagée par les États-Unis au titre de l'article III:4 du GATT, concernait la législation communautaire qui prévoyait le versement de subventions aux transformateurs d'oléagineux lorsqu'ils établissaient au moyen de preuves documentaires qu'ils avaient transformé des oléagineux d'origine communautaire.

83. De l'avis des CE, il existe une différence de champ d'application au sens où, bien évidemment, celui de l'article III:4 est plus large que celui de l'article 3.1 b). Par exemple, de nombreuses mesures qui contreviennent aux dispositions de l'article III:4 (à savoir les prescriptions

[29] Par exemple, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial a constaté que les prescriptions relatives à la valeur ajoutée canadienne qui figuraient dans les lettres d'engagement des sociétés privés constituaient une violation de l'article III:4 du GATT de 1994 (voir le paragraphe 10.130 du rapport).

[30] Par exemple, le paragraphe 1 de l'Annexe de l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce (MIC) dit ce qui suit: "Les MIC qui sont incompatibles avec ... [le] paragraphe 4 de l'article III du GATT de 1994 incluent celles qui sont obligatoires ou qui ont force exécutoire en vertu de la législation nationale ou de décisions administratives, ou auxquelles il est nécessaire de se conformer pour obtenir un avantage, *et qui prescrivent* ...".

[31] Rapport du Groupe spécial, adopté le 25 janvier 1990, IBDD, S37/86.

relatives à la teneur en éléments d'origine nationale) ne constituent pas une subvention. Mais il est difficile de voir comment une mesure qui viole l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* ne serait pas visée par l'article III:4 du GATT de 1994.

84. Un paragraphe du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* résume en quelque sorte ce point. L'Organe d'appel a considéré que l'article III:4 était le "contexte" pertinent pour interpréter l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* et a émis l'avis suivant:

> Premièrement, nous notons que l'article III:4 du GATT de 1994 porte lui aussi sur les mesures qui favorisent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, bien qu'en des termes juridiques différents ayant une portée différente. Néanmoins, tant l'article III:4 du GATT de 1994 que l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* s'appliquent à des mesures qui exigent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.[32]

Question n° 33

Les CE déclarent que "... les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen des dispositions de la sous-partie F".[33] Veuillez expliquer si, et en quoi, cette déclaration est pertinente en l'espèce.

Réponse

85. Il s'agit simplement là de réfuter l'affirmation des États-Unis d'après laquelle la Loi sur le remplacement du régime FSC était le fruit d'un examen des dispositions relatives à l'imposition des revenus étrangers par les États-Unis. Cette Loi n'est qu'une reformulation du régime FSC.

Questions du 16 mars

Question n° 34

Le Groupe spécial doit-il déduire de la lecture de la section 4.3.2 de la communication présentée par les CE à titre de réfutation que ces dernières ne s'appuient pas sur l'expression "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions" pour fonder leur argument d'après lequel l'existence de solutions remplaçant l'exportation pour être admis à bénéficier de la subvention prévue par la Loi n'élimine pas la subordination aux exportations alléguée?

Réponse

86. Tout à fait. L'argument des CE ne dépend pas de ces mots. La présence de ces derniers confirme néanmoins la position des CE.

Question n° 35

Veuillez commenter les paragraphes 91, 108, 159, 170 et 171 de la déclaration orale des États-Unis.

[32] Paragraphe 140 du rapport (non souligné dans l'original).
[33] Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 29.

Réponse

Paragraphe 91

87. Au paragraphe 91, les États-Unis font valoir que, d'après les arguments présentés par les CE, les systèmes fiscaux territoriaux seraient des subventions subordonnées aux exportations.

88. Cela n'est pas vrai. Comme elles l'ont déjà expliqué dans leur réponse à la question n° 23 du Groupe spécial[34], dans un système fiscal territorial, l'imposition dépend du lieu où sont gagnés les revenus. Les revenus peuvent être gagnés à l'étranger même dans les cas où les produits sont vendus à l'intérieur du territoire du pays d'imposition. (Voir également le second point du paragraphe 40 de la deuxième communication écrite des CE.)

89. Ainsi, l'allégation des États-Unis d'après laquelle les ventes à l'exportation sont soumises à un traitement fiscal plus favorable que les ventes sur le marché intérieur est inexacte. De plus, dans un système territorial, l'exonération des revenus de source étrangère n'exige pas que l'utilisation finale d'un produit (après sa revente ou sa transformation) ait lieu ailleurs que sur le marché intérieur. Un système territorial impose les revenus tirés de l'activité économique, indépendamment de la destination finale du produit.

90. En vertu du régime de remplacement des FSC, l'imposition dépend de la vente des produits à des fins autres que "pour une utilisation finale aux États-Unis". Dans le cas des produits américains, cela signifie nécessairement qu'ils doivent être exportés.

91. Une telle subordination aux exportations n'est pas une caractéristique nécessaire d'un système fiscal mondial. Qu'ils soient territoriaux ou mondiaux, les systèmes fiscaux sont normalement neutres du point de vue des exportations. Dans l'un et l'autre cas, ils répondent au désir parfaitement justifié d'assurer l'équité fiscale, bien que de façons inconciliables.

---

[34] Réponse des CE à la question n° 23 du Groupe spécial:

> Dans un système purement territorial, les bénéfices tirés par les entreprises des ventes sur le marché intérieur et des exportations sont imposés exactement de la même façon. L'impôt sur le revenu est acquitté sur tous les revenus générés dans le pays concerné. Dans le cas où une entreprise sise dans un pays doté d'un système territorial vend à des clients non liés à la fois sur le marché intérieur et à l'exportation, et où elle tire le même niveau de bénéfices de l'une et de l'autre de ces ventes, lesdits bénéfices seront imposés de la même manière.
>
> Dans le cas où la même entreprise vend à une filiale à l'étranger qui se charge de la distribution (et donc de la revente) des produits sur le marché intérieur, la société mère paiera l'impôt sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger au cours de la transaction mais pas sur le bénéfice de la filiale à l'étranger. Il en va de même dans le cas où l'entreprise vend à la filiale à l'étranger en vue d'une distribution ultérieure sur les marchés d'exportation; la société mère ne paiera l'impôt que sur le bénéfice qu'elle tirera de la vente à la filiale à l'étranger. Ainsi, dans l'un et l'autre cas, le bénéfice réalisé par la filiale à l'étranger au cours de ces transactions effectuées dans le cadre de ses activités dans le pays où elle est installée n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu dans le pays doté d'un système purement territorial. Il en est ainsi parce que les pays dotés de systèmes fiscaux territoriaux n'imposent que les revenus tirés des activités qui se déroulent sur leur territoire. La séparation (imputation) des revenus se fait d'une manière objective – en utilisant des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence (à savoir comme si la transaction s'effectuait à des conditions commerciales et financières qui s'appliqueraient entre parties non liées). À la différence de la Loi sur le remplacement des FSC, un système purement territorial n'exempte pas les revenus générés par des activités exercées à l'intérieur du territoire, qu'il s'agisse d'exportation ou de toute autre activité. En conséquence, il n'y a pas en l'espèce abandon de recettes ou subvention."

92. Comme l'ont expliqué les CE au cours de la procédure initiale, l'approche mondiale viserait à assurer la neutralité par rapport à la sortie de capitaux et l'approche territoriale entendrait assurer la neutralité par rapport à l'entrée de capitaux.

93. Pour les tenants du principe de la neutralité par rapport à la sortie de capitaux, il est injuste que les contribuables paient moins d'impôt lorsqu'ils s'établissent à l'étranger et un pays doit élaborer ses règles fiscales internationales de façon à ne pas encourager ou décourager les sorties de capitaux. Pour les tenants du principe de la neutralité par rapport à l'entrée des capitaux, il est injuste que les sociétés qui s'établissent à l'étranger assument une charge fiscale plus lourde en raison de leurs liens avec le pays exportateur des capitaux et un pays doit donc adopter des règles fiscales internationales visant à éviter à ses sociétés multinationales de supporter sur les marchés étrangers une charge fiscale effective plus lourde que celle à laquelle les sociétés nationales locales ou les sociétés multinationales des autres pays sont soumises.

94. Les deux systèmes peuvent se justifier, et opter pour l'un ou pour l'autre ne peut en soi, de l'avis des CE, donner lieu à une subvention. Comme l'a fait remarquer le groupe spécial dans la procédure initiale[35]:

> En conséquence, les États-Unis sont libres d'appliquer un système fiscal mondial, un système fiscal territorial ou tout autre type de système qu'ils jugent approprié. Ce n'est pas l'affaire de l'OMC. Ce qu'ils ne sont pas libres de faire c'est d'établir un régime d'imposition directe, de prévoir une exonération d'impôts directs accordée spécifiquement au titre des exportations et d'alléguer ensuite qu'ils sont habilités à accorder une telle subvention à l'exportation parce qu'il est nécessaire de supprimer un inconvénient causé aux exportateurs par le système fiscal des États-Unis lui-même.[36] À notre avis, cela reviendrait à imposer un impôt sur les revenus des sociétés de, disons, 75 pour cent, puis à faire valoir qu'un taux d'imposition spécial de 25 pour cent est nécessaire pour les exportateurs parce que le taux d'imposition des sociétés généralement applicable sur le territoire des autres Membres n'est que de 25 pour cent.

Paragraphe 108

95. Au paragraphe 108, les États-Unis prétendent, dans leur réponse à l'allégation des CE au titre du point e), ne pas comprendre comment une mesure qui ne fait aucunement référence à l'exportation, qui ne prescrit pas d'exporter et qui s'applique à une vaste gamme de transactions ne se déroulant pas à l'exportation peut être dite "accordée spécifiquement au titre des exportations".

96. Les CE ont déjà expliqué que le régime de remplacement des FSC prescrit d'exporter, même s'il n'utilise pas le mot "exporter" ou "exportations".[37]

---

[35] Rapport du Groupe spécial, paragraphe 7.122.

[36] La note du Groupe spécial se lit comme suit:

> Comme l'Organe d'appel l'a indiqué, "[l]es Membres peuvent poursuivre leurs objectifs nationaux au moyen d'impositions ou de réglementations intérieures *pour autant qu'ils ne violent pas l'article III ou tout autre engagement pris dans le cadre de l'Accord sur l'OMC*" (pas d'italique dans l'original). *Japon – Taxes sur les boissons alcooliques*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 1er novembre 1996, page 19.

[37] Par exemple, première communication écrite des CE, paragraphe 71. Il convient de noter que la définition de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" de la Loi sur le remplacement des FSC est à cet égard identique à la définition de "biens d'*exportation*" du régime FSC, laquelle était la suivante: "Biens d'exportation s'entend des biens ... (B) détenus essentiellement en vue d'être vendus, mis en location-vente ou loués, au cours d'opérations commerciales ou industrielles normales, par ou à une FSC, pour

97. Le mot "spécifiquement" ne signifie pas "expressément". Il signifie "ayant un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec leurs exportations".[38]

98. Pour la subvention de remplacement de base (eu égard aux produits américains), il existe un tel rapport avec les exportations parce qu'il est nécessaire d'exporter pour pouvoir se prévaloir du régime. Pour la subvention de remplacement élargie (eu égard aux produits fabriqués à l'étranger), ce rapport existe parce que, dans bien des cas, il sera nécessaire d'exporter des produits américains en tant que composants ou matières premières pour respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.

Paragraphe 159

99. Au paragraphe 159, les États-Unis tentent de répondre à l'argument des CE d'après lequel les affirmations de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles* (dans laquelle l'Organe d'appel a estimé qu'une mesure prescrivant une valeur nationale de 60 pour cent n'aboutit pas nécessairement à conclure à une subordination *de jure*) n'étaient pas pertinentes en l'espèce, étant donné que la Loi sur le remplacement des FSC est une mesure législative qui s'applique à une série non déterminée et non limitée d'exemples alors que l'affaire *Canada – Automobiles* concernait des *mesures individuelles*, dont chacune appliquait une prescription spécifique en matière de teneur en éléments d'origine nationale à chaque société.[39]

100. Les États-Unis font valoir que les CE "ignore[nt] la caractéristique la plus importante" de la décision *Canada – Automobiles*, à savoir, de leur avis, que "l'Organe d'appel a conclu qu'il ne pouvait pas déterminer si une prescription fondée sur la valeur était subordonnée *de jure* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés s'il ne comprenait pas les modalités d'application effectives de la mesure".

101. Les États-Unis ne répondent tout simplement pas à l'argument des CE – de fait, ils ne l'ont pas compris. Ce que les CE contestent dans le régime de remplacement des FSC c'est la mesure législative *en tant que telle*, et non pas son application à des biens ou à des sociétés particuliers. De ce fait, tout ce que les CE sont tenues de démontrer, c'est que la subordination à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés peut avoir lieu – ou n'est pas exclue.

Paragraphes 170 et 171

102. Au paragraphe 170, les États-Unis renvoient aux paragraphes 217 et 218 de leur première communication écrite et aux rapports des groupes spéciaux et de l'Organe d'appel qui y sont cités, dont ils prétendent qu'ils viennent à l'appui de leur affirmation voulant que la charge de la preuve soit plus lourde ou plus importante pour les "mesures d'application générale" que pour les mesures concernant une "classe spécifique de produits importés".

103. Dans leur deuxième communication écrite, les CE ont réfuté l'affirmation des États-Unis voulant qu'il existe deux niveaux de preuve au titre de l'article III:4 du GATT de 1994, laquelle n'a pas de fondement dans le texte de cette disposition, et elles ont montré que le niveau requis est celui qui a récemment été explicité par le groupe spécial dans l'affaire *Canada – Automobiles*.[40] Les groupes spéciaux antérieurs s'en sont remis indifféremment aux rapports de groupes spéciaux portant

---

être utilisés, consommés ou écoulés directement hors des États-Unis" (pas d'italique dans l'original). Les États-Unis n'ont par conséquent eu aucune difficulté à employer le mot "exportations" pour désigner des biens destinés à être "écoulés hors des États-Unis".

[38] Première communication écrite des CE, paragraphe 153.

[39] Deuxième communication écrite des CE, paragraphes 171 à 173.

[40] Mentionnée dans la première communication écrite des CE, paragraphes 201 à 204 et dans leur deuxième communication écrite, paragraphe 232.

sur des mesures visant des produits spécifiques ou sur des mesures d'application générale.[41] Cela est tout à fait logique car autrement les Membres de l'OMC pourraient facilement contourner la prohibition prévue à l'article III:4 du GATT de 1994 en transformant une série de mesures visant des produits spécifiques – dont il est allégué qu'elles sont plus faciles à contester – en une mesure unique d'application générale.

104. Quelle qu'en soit la teneur, cette catégorisation faite par les États-Unis est donc tout simplement dénuée de pertinence pour l'examen de l'allégation des CE au titre de l'article III:4.

105. Cependant, compte tenu de la question posée par le Groupe spécial, les CE souhaitent rappeler ce qui suit. Aux paragraphes 217 et 218 de leur première communication écrite (mentionnée au paragraphe 170 de la déclaration orale des États-Unis), les États-Unis avaient illustré leur nouvelle catégorie de prescriptions applicables à une "classe particulière de biens importés" en faisant référence aux rapports des groupes spéciaux *Canada – Automobiles* et *États-Unis – Essence*.[42] Ces rapports concernaient de toute évidence des mesures visant des produits spécifiques (les voitures et autres véhicules à moteur dans le premier cas, et l'essence dans l'autre). Il s'ensuit que l'expression "classe particulière de biens importés" signifie "mesures visant des produits spécifiques", à l'instar de celles qui étaient mises en cause dans les deux rapports de groupes spéciaux cités. Les États-Unis ont ensuite opposé cette catégorie à celle des "mesures d'application générale".

106. Au paragraphe 171 de leur déclaration orale, les États-Unis semblent avoir modifié le sens de cette catégorie de mesures concernant une "classe particulière de biens importés", qu'ils ont créée de toutes pièces, puisqu'ils emploient maintenant cette expression pour désigner les mesures examinées dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants*.

107. Comme l'ont expliqué les CE[43], les mesures examinées dans l'affaire *CEE – Pièces détachées et composants* ne concernaient pas "une classe particulière de biens importés", mais s'appliquaient de manière horizontale à tous les composants qu'il était possible d'utiliser dans la fabrication de tous les produits qui pouvaient être assujettis aux mesures antidumping. De fait, ces mesures étaient étonnamment similaires à la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère énoncée dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, laquelle s'applique à tous les produits qu'il est possible d'exporter des États-Unis et d'utiliser dans la fabrication de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.[44]

108. Enfin, les CE notent que les États-Unis ne cessent de se référer au rapport du groupe spécial *Japon - Pellicules*[45] à l'appui de leur argument en faveur d'une "charge de la preuve plus lourde". Les CE aimeraient souligner que dans le paragraphe même auquel se réfèrent les États-Unis[46], le groupe spécial a constaté que les mesures contestées par les États-Unis étaient neutres quant à l'origine et que les États-Unis n'avaient pas démontré que ces mesures, bien que n'étant pas à première vue

[41] Première communication écrite des CE, paragraphe 201; déclaration orale des CE, paragraphe 87. Par exemple, dans l'affaire *Canada - Automobiles*, le Groupe spécial a fait référence à l'affaire *États-Unis - Article 337* (dans laquelle une mesure d'application générale était en cause) au paragraphe 10.78 de son rapport.

[42] De même, au paragraphe 218, les États-Unis parlent d'une "classe similaire de biens importés".

[43] Deuxième communication écrite des CE, paragraphes 240 et suivants.

[44] En tout état de cause, il est difficile de voir comment une mesure portant sur des "pièces détachées importées servant de composants" pouvait "concern[er] une classe particulière de produits importés", ou même, au demeurant, une "classe de produits". Certains produits peuvent indifféremment être vendus et utilisés en l'état ou servir de composants dans la fabrication d'autres produits. Une catégorie de ce type serait non définie et ouverte.

[45] Rapport du Groupe spécial *Japon – Mesures affectant les pellicules et papiers photographiques destinés aux consommateurs* ("*Japon – Pellicules*"), WT/DS44/R, adopté le 31 mars 1998.

[46] Rapport du Groupe spécial *Japon – Pellicules*, paragraphe 10.381.

discriminatoires, avaient une incidence différente sur les produits importés (c'est-à-dire qu'ils n'avaient pas établi d'argumentation *de facto*).

109. La situation dont était saisi le groupe spécial *Japon – Pellicules* était donc le contraire de la situation en l'espèce. Les CE ont présenté une allégation *de jure* à l'encontre d'une prescription légale qui est fondée sur l'origine étant donné qu'elle impose spécifiquement une limite aux seuls produits étrangers.

110. En conséquence, se référer à l'incidence différente de ces mesures "dans leur application" aux produits importés est totalement hors de propos en l'espèce. Comme l'a indiqué le groupe spécial dans l'affaire *Canada – Automobiles*:

> une mesure qui prévoit qu'il est possible d'obtenir un avantage en utilisant des produits nationaux mais non en utilisant des produits importés a une incidence sur les conditions de concurrence entre les produits nationaux et les produits importés et qu'elle affecte donc "la vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, même si elle permet de recourir à d'autres moyens pour obtenir l'avantage, tels que l'utilisation de services nationaux à la place de produits nationaux. Par conséquent, les prescriptions relatives à la VCA, qui confèrent un avantage lors de l'utilisation de produits nationaux et en refusent l'octroi lorsque des produits importés sont utilisés, doivent être considérées comme des mesures qui "affectent" la "vente ... ou l'utilisation ... sur le marché intérieur" des produits importés, nonobstant le fait qu'elles n'exigent pas en droit l'utilisation de produits nationaux.[47]

111. Les CE aimeraient en outre souligner que le seul "lien significatif" mentionné dans ce paragraphe du rapport du groupe spécial *Japon – Pellicules* est celui qui existe entre deux des mesures mises en cause par les États-Unis et la structure préexistante du marché. L'examen de la structure du marché qui existait préalablement à l'adoption d'une mesure n'a pas de pertinence dans l'examen d'une allégation *de jure*.

112. Le Groupe spécial aura également remarqué que l'expression "charge de la preuve plus importante" n'est nulle part utilisée dans le rapport du groupe spécial *Japon – Pellicules*.

113. Les CE aimeraient également indiquer que le rapport *Japon – Pellicules* appuie également leurs conclusions en faisant référence au rapport du groupe spécial *États-Unis – Article 337* – à savoir un rapport qui examinait une mesure pouvant réellement être dite "d'application générale".

Question n° 36

S'agissant du régime de subventions de remplacement "élargi", y a-t-il des "recettes ... abandonnées" qui sont "normalement exigibles"? Quelle est la règle juridique des États-Unis qui s'appliquerait au bénéficiaire étranger du régime élargi en l'absence de ce dernier? Quelle est, pour les bénéficiaires étrangers du régime "élargi", l'"autre situation" dans laquelle leurs revenus seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis? Si, de l'avis des CE, elle diffère de la règle juridique – du point de référence normatif – applicable au régime de subvention "de base", veuillez préciser.

Réponse

114. L'"autre situation", ou le point de référence applicable dans le cas de la subvention de remplacement élargie, serait celle dans laquelle les conditions énoncées pour être admis à bénéficier du régime de remplacement des FSC ne seraient pas remplies. Ce serait la situation qui existerait si

[47] *Canada – Automobiles*, rapport du Groupe spécial, paragraphe 10.82.

les produits étaient destinés à une utilisation finale aux États-Unis ou si la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère n'était pas respectée.

115. Dans de tels cas, les revenus tirés des transactions ne seraient pas "exclus" du champ de l'impôt mais seraient imposables en vertu des règles d'application générale.[48]

116. S'agissant des contribuables américains (c'est-à-dire dans le cas où une transaction est effectuée par une succursale à l'étranger d'une société américaine ou porte sur des activités de distribution de produits fabriqués à l'étranger exercées aux États-Unis), les revenus seraient imposables au titre de l'article 11 du Code des impôts[49] et de l'article 61 (voir en outre la réponse à la question n° 37 ci-après).

117. Dans le cas où c'est une société étrangère qui effectue la transaction, les revenus qui en seraient tirés ne seraient normalement pas directement imposables aux États-Unis si le régime de remplacement des FSC n'était pas applicable.

118. Les sociétés étrangères ne paient l'impôt aux États-Unis que sur les revenus "provenant de sources intérieures aux États-Unis" (c'est-à-dire des revenus de source américaine) en vertu de l'article 881 du Code des impôts ainsi que sur les revenus "ayant un lien effectif avec une activité commerciale ou une entreprise américaines" en vertu de l'article 882 dudit Code. Il convient de noter à cet égard que la définition de source américaine et de source étrangère (c'est-à-dire de "sources extérieures aux États-Unis") se trouve à l'article 862 du Code des impôts.

119. Ainsi, les revenus de source étrangère d'une société étrangère n'ayant pas de lien effectif avec une activité commerciale ou industrielle aux États-Unis ne sont pas directement imposables aux États-Unis.

120. Si la société étrangère est une filiale d'une société américaine, les revenus sont imposables lors de leur rapatriement aux États-Unis sous forme de dividendes (en vertu de l'article 61 a) 7), les dividendes distribués sont pris en compte dans le revenu brut). La déduction pour dividendes distribués prévue à l'article 243 du Code des impôts ne s'applique pas aux dividendes versés par des non-contribuables, comme la filiale étrangère. La société mère peut même être tenue d'acquitter à l'avance l'impôt sur les dividendes attendus si les dispositions relatives au non-report énoncées dans la sous-partie F du Code des impôts sont applicables.

121. La société peut néanmoins, en vertu des règles d'application générale aux États-Unis, demander un crédit d'impôt étranger pour l'impôt acquitté hors des États-Unis, mais uniquement pour les revenus de source étrangère (article 904 du Code des impôts).

122. Si une société étrangère qui n'est pas une filiale d'une société américaine effectuait la transaction, les revenus ne seraient pas imposables aux États-Unis, directement ou indirectement. Dans un tel cas, l'application du régime de remplacement des FSC ne donnerait pas lieu à une subvention parce qu'aucune recette ne serait abandonnée.

123. Les CE admettent que la subvention de remplacement élargie n'entraînera pas dans de nombreux cas un abandon de recettes, et en fait qu'elle ne l'entraînera que rarement. La raison en est que le report d'impôt sur les revenus d'une filiale à l'étranger peut, lorsqu'il est possible en application

[48] Dans la réponse à cette question, et à la suivante, les CE se réfèreront aux dispositions de la législation américaine. Les États-Unis ont fourni certaines des dispositions de cette Loi dans leur pièce n° 4. D'autres figurent dans la pièce n° 21 des CE. Si le Groupe spécial souhaite consulter d'autres dispositions du Code des impôts, il pourra les consulter sur Internet (par exemple à l'adresse www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.htlm).

[49] Les extraits du Code des impôts dont ne dispose pas encore le Groupe spécial figurent dans la pièce n° 21 des CE.

des règles en vigueur aux États-Unis, souvent être plus avantageux que le régime de remplacement des FSC et que les sociétés étrangères qui ne sont pas des filiales de sociétés américaines ne seront pas assujetties à l'impôt aux États-Unis sur leurs revenus de source étrangère et n'auront par conséquent aucun intérêt à recourir au régime de remplacement des FSC (élargi). Toutefois, le recours au régime de remplacement des FSC élargi est optionnel et il est clair que les entreprises n'y feront appel que dans les cas où il donnera lieu à une réduction d'impôt. C'est pour cette raison qu'il s'agit d'une subvention, même si elle est rarement utilisée.

Question n° 37

Quelle est la "règle" en vigueur aux États-Unis qui peut constituer un "point de référence normatif" aux fins de l'article premier de l'Accord SMC? Les CE peuvent-elles désigner avec précision les règles fiscales des États-Unis, outre le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts, qui définissent les termes "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises"? En d'autres termes, quel est le fondement légal de l'argument des CE d'après lequel les États-Unis ont maintenu jusqu'à présent leur système fiscal "mondial"?

Réponse

124. Un point de départ pour une telle analyse pourrait être la Constitution des États-Unis. Le pouvoir de lever l'impôt sur le revenu découle du seizième amendement à la Constitution.[50] Le passage pertinent de ce dernier dit ce qui suit:

> Le Congrès aura le pouvoir d'instituer et de percevoir des impôts sur les revenus, de quelque source qu'ils proviennent …

125. Dès l'époque où l'impôt sur le revenu a été institué, la Cour suprême a clairement dit que ce pouvoir incluait le pouvoir d'imposer les revenus de source étrangère des citoyens américains.[51]

126. L'article 61 du Code des impôts[52] codifie l'exercice par le Congrès du pouvoir très large qui lui est octroyé aux termes du seizième amendement. Dans son passage pertinent, l'article 61 dit ce qui suit:

> Sauf disposition contraire énoncée dans la présente sous-section, revenu brut s'entend de tous les revenus, quelle qu'en soit la source …

127. La Cour suprême a commenté la "portée générale" et "le champ d'application général" de la disposition désormais codifiée dans l'article 61, déclarant que "la Cour a donné une interprétation libérale de cette expression générale en reconnaissance de l'intention du Congrès qui est d'imposer tous les gains, à l'exception de ceux qui sont spécifiquement exonérés".[53]

128. Il convient de noter que le "revenu imposable" est défini à l'article 63 du Code des impôts comme étant "le revenu brut moins les déductions autorisées aux termes du présent chapitre …", l'article 11 du Code des impôts précisant que les sociétés sont assujetties à l'impôt sur leur "revenu imposable". Les sociétés américaines sont donc tenues d'acquitter l'impôt sur le revenu "de quelque source qu'ils proviennent".

---

[50] Le texte intégral du seizième amendement est le suivant:

> Le Congrès aura le pouvoir d'établir et de percevoir des impôts sur les revenus, de quelque source qu'ils proviennent, sans répartition entre les divers États, et sans tenir compte du moindre recensement ou dénombrement.

[51] Voir *Cook c. Tait*, 265 US 47 (1924).

[52] Le texte figure dans la pièce n° 4 des États-Unis.

[53] *Commissioner c. Glenshaw Glass Co.*, 348 US 426 (1955).

129. Divers traités étudiant l'imposition par les États-Unis des opérations à l'étranger tiennent compte de cet état de choses. Dans l'un d'eux, par exemple, on peut lire ce qui suit[54]:

> Les États-Unis imposent généralement les citoyens américains, les personnes physiques étrangères résidentes et les sociétés nationales sur leurs revenus mondiaux.

130. Dans un autre ouvrage, on lit que les sociétés américaines[55]:

> sont imposées par les États-Unis sur leurs revenus mondiaux.

131. Une étude du Trésor américain sur le report des revenus gagnés par l'intermédiaire de sociétés étrangères contrôlées par les États-Unis a également clairement reconnu récemment (en décembre 2000, c'est-à-dire après l'adoption du régime de remplacement des FSC) que les États-Unis gardaient un système fiscal mondial. [56] Le maintien aux États-Unis d'un système fiscal qui repose fondamentalement sur l'assujettissement des revenus mondiaux des contribuables américains à l'impôt courant est en fait, d'après cette étude, la raison profonde pour laquelle des mesures antireport sont nécessaires (sous-partie F du Code des impôts). Cet état de choses est mis en évidence tout au long de l'étude, dont les conclusions laissent également entendre que, comme le système fiscal des États-Unis reste fondé sur le principe de l'assujettissement des revenus mondiaux des contribuables américains à l'impôt courant et que les sociétés sont traitées comme des contribuables et entités juridiques distincts de leurs propriétaires, il est nécessaire de maintenir un régime antireport dans le système fiscal des États-Unis. À titre d'exemple, au chapitre 8 de l'étude (Reprise des conclusions), il est dit ce qui suit au sujet de l'historique de la sous-partie F:

> … la sous-partie F était, de manière plus générale, l'une d'une série de mesures portant sur les problèmes d'évasion fiscale causés par une tension structurelle inhérente au système fiscal. Cette tension a pour cause l'incompatibilité de *certaines caractéristiques fondamentales du système fiscal des États-Unis, principalement l'assujettissement des revenus mondiaux à l'impôt courant* et le traitement des sociétés en tant que contribuables et personnes morales distinctes de leurs propriétaires. *Ces caractéristiques incompatibles restent un aspect fondamental du système fiscal des États-Unis.*[57]

132. On trouve une liste relativement courte des éléments spécifiquement exclus du revenu brut aux articles 101 à 139 du Code. La Loi sur le remplacement des FSC a ajouté l'article 114 à cette liste. Estimant qu'en adoptant le Code des impôts le Congrès entendait exercer pleinement son pouvoir d'imposer les revenus, les tribunaux sont depuis longtemps d'avis que les dispositions qui accordent des déductions ou excluent certains éléments du revenu brut "relèvent de la grâce législative" et doivent donc être "interprétées strictement".[58]

133. Les CE ont expliqué que l'article 114 a), conjugué aux autres conditions énoncées dans la Loi sur les remplacements des FSC, crée une exception assez étroite à la règle générale qu'est l'imposition par les États-Unis des revenus mondiaux.

---

[54] Kuntz et Peroni, *U.S. International Taxation*, volume 1, page A1-19 (1992).

[55] Isenbergh, *International Taxation: U.S. Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, volume 1, page 2:32 (2ème éd., 2000).

[56] *The Deferral of Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations; A Policy Study.* Bureau du Département de la politique fiscale du Trésor, décembre 2000, chapitre 8 (la Reprise des conclusions de cette volumineuse étude est jointe dans la pièce n° 22 des CE – les CE seront heureuses d'en fournir un exemplaire intégral si le Groupe spécial le souhaite).

[57] *Id.*, page 96, pas d'italique dans l'original.

[58] Voir par exemple *Interstate Transit Lines c. Commissioner*, 319 U.S. 590 (1943); *Jones c. Kyle*, 190 F.2d 353 (10ème Circuit, 1951), *certiorari* rejeté 342 US 886.

134. À certains égards, l'article 114 est similaire à l'article 911 du Code des impôts. L'article 911 a) dispose, en des termes apparemment plus larges, que les revenus gagnés à l'étranger par un citoyen américain résidant à l'étranger sont, si ce dernier en fait le choix, exclus de son revenu brut. L'article 911 c) limite néanmoins le montant qui peut être exclu à un montant annuel spécifié (78 000 dollars en 2001).

135. Le nouvel article 114 a), tout comme l'article 911 du Code des impôts des États-Unis, n'institue pas de point de référence normatif en matière de non-imposition des revenus gagnés à l'étranger par les citoyens américains résidant à l'étranger (compte tenu notamment de la limitation et de la nature optionnelle de l'exclusion). De fait, dans l'un et l'autre cas, l'existence d'une exclusion ou exemption limitée *confirme au demeurant la règle d'application générale* en matière d'imposition.

136. L'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" est une création de la nouvelle Loi. Le concept n'est employé nulle part ailleurs dans le Code des impôts. Par conséquent, les dispositions légales qui s'appliqueraient aux "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" en l'absence du régime de remplacement des FSC seraient l'article 11 du Code des impôts qui dispose que les sociétés sont assujetties à l'impôt sur leur "revenu imposable".

137. Enfin, les CE souhaiteraient renvoyer le Groupe spécial aux nombreuses raisons qu'elles ont avancées aux paragraphes 40 à 52 et 55 de leur première communication écrite pour montrer que l'exclusion des revenus prévue par le régime de remplacement des FSC était en réalité une exception et non la règle d'application générale.[59] Ce qui est peut-être plus important est le fait que la Loi sur le remplacement des FSC (nouvel article 941 du Code des impôts) dispose que seule une certaine partie des revenus des contribuables américains imputables aux recettes brutes du commerce extérieur peut bénéficier de l'exclusion, c'est-à-dire que l'exclusion n'est que partielle.

138. Les CE estiment qu'il est donc évident que le régime de remplacement des FSC n'est pas le point de référence ou la règle d'application générale mais est une exception à cette dernière.

Question n° 38

Au paragraphe 185 de leur déclaration orale, les États-Unis font valoir que, "comme le montre l'article 19:1 du Mémorandum d'accord, l'OMC ne prévoit pas de réparation rétroactive des préjudices passés allégués". Veuillez commenter, en particulier, la référence faite par les États-Unis à l'article 19:1 du Mémorandum d'accord et sa pertinence en l'espèce.

Réponse

139. Les rapports des groupes spéciaux se rapportent inévitablement à des faits passés. Dans certaines affaires, les violations peuvent se poursuivre et dans d'autres, elles ont pris fin.

140. Aucun principe général de l'OMC ne dit que les groupes spéciaux ne peuvent pas statuer sur des violations qui ont pris fin. Non seulement il n'existe pas de disposition à cet effet dans l'Accord sur l'OMC, mais les groupes spéciaux statuent régulièrement sur des violations qui ont pris fin. Les CE donneront deux exemples récents:

[59] Une raison supplémentaire que les CE n'ont pas mentionnée dans leur première communication écrite est le fait que le régime de remplacement des FSC n'est pas applicable aux biens que l'on considère disponibles en quantités insuffisantes (et dont les États-Unis ne veulent pas encourager l'exportation). Voir le paragraphe 15 de la déclaration de clôture des CE à la réunion du Groupe spécial.

- dans l'affaire *Corée – Produits laitiers*, il a été constaté qu'il y avait violation des délais de notification prévus dans l'Accord sur les sauvegardes bien que les notifications aient été présentées avant la demande de création du groupe spécial[60];

- dans l'affaire *États-Unis – Mesures à l'importation*[61], il a été constaté des violations d'une série de dispositions d'Accords de l'OMC bien que la mesure (suspension provisoire de la liquidation concernant certaines importations en provenance des CE) eût cessé d'exister avant que la création du groupe spécial n'ait été demandée.

141. Les États-Unis tentent de déduire l'existence d'un tel principe du fait que l'Accord sur l'OMC ne prévoit pas de réparation rétroactive qui, de leur avis, est prévue à l'article 19:1 du *Mémorandum d'accord*.

142. Toutefois, les CE ne demandent pas en l'espèce une réparation quelconque. Elles demandent qu'il soit statué sur un désaccord. L'ORD a adopté le 20 mars 2000 les rapports du Groupe spécial et de l'Organe d'appel déclarant que le régime FSC était incompatible avec les obligations contractées par les États-Unis au titre de l'*Accord sur l'OMC*. Il a demandé aux États-Unis de retirer la subvention et de se mettre en conformité avec les obligations qui leur incombent avec effet au 1er octobre 2000 et a finalement demandé aux États-Unis de prendre les mesures nécessaires au plus tard le 1er novembre 2000.

143. Les États-Unis, bien qu'ils n'aient pas pris les mesures nécessaires au plus tard le 1er novembre 2000, continuent de prétendre qu'ils ont "respecté les délais spécifiés par l'ORD".[62] Les CE ne sont pas d'accord et demandent au Groupe spécial de statuer sur ce désaccord.

144. Si l'affirmation des États-Unis était juste, les groupes spéciaux ne seraient en particulier jamais en mesure de se prononcer au sujet de différends concernant exclusivement le *respect des délais d'application* d'une mesure (et non son existence) car de telles affaires portent sur des violations qui ont pris fin. Le respect des délais d'application est l'une des questions que se doit de trancher un groupe spécial aux termes de l'article 21:5 du Mémorandum d'accord.

145. La question de savoir quelle recommandation formuler, s'il y a lieu, dans un tel cas est une question distincte qui ne se pose à un groupe spécial que lorsqu'il a tranché sur la nature et l'étendue des violations. Le fait que les groupes spéciaux peuvent faire des constatations et ne pas juger ensuite nécessaire de formuler des recommandations, comme l'a fait l'Organe d'appel, par exemple, dans l'affaire *États-Unis – Mesures à l'importation*[63], en est une démonstration.

146. Généralement, les groupes spéciaux établis au titre de l'article 21:5 du *Mémorandum d'accord* sont convoqués non pas pour formuler des recommandations au titre de l'article 19:1, mais simplement pour établir des constatations et se prononcer sur le désaccord concernant la mise en

---

[60] Rapport du Groupe spécial *Corée – Mesure de sauvegarde définitive appliquée aux importations de certains produits laitiers* ("*Corée – Produits laitiers*"), WT/DS98/R, adopté le 12 janvier 2000, tel que modifié par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS98/AB/R, paragraphe 8.1.

[61] Rapport du Groupe spécial *États-Unis – Mesures à l'importation de certains produits en provenance des Communautés européennes* ("*États-Unis – Mesures à l'importation*"), WT/DS165/R, adopté le 10 janvier 2001, WT/DS165/AB/R, paragraphe 7.1.

[62] Première communication écrite des États-Unis, section V.H.2 (en particulier le titre).

[63] Rapport de l'Organe d'appel *États-Unis – Mesures à l'importation de certains produits en provenance des Communautés européennes* ("*États-Unis – Mesures à l'importation*"), WT/DS165/AB/R, adopté le 10 janvier 2001, paragraphe 129.

application. Comme l'a indiqué le groupe spécial constitué au titre de l'article 21:5 dans l'affaire *Canada - Aéronefs* (lorsqu'il lui a été demandé de donner son avis au sujet de l'article 19:1)[64]:

> À notre avis, l'article19:1 envisage des suggestions concernant ce qui pourrait être fait pour rendre une mesure conforme ou, dans le cas de l'article 4.7 de l'Accord SMC, ce qui pourrait être fait pour "retirer" une subvention prohibée. Il ne vise pas la question de la surveillance de ces mesures. C'est pourquoi nous nous refusons à formuler la suggestion demandée par le Canada.

147. Les CE souhaiteraient rappeler au Groupe spécial que les déclarations de M. Suringa dont il est fait état dans le bulletin fiscal quotidien de BNA (voir la pièce n° 14 des CE), et qui ont été confirmées au cours de l'audience, indiquent que les règlements et directives d'application concernant les trois principaux choix prévus dans la Loi sur le remplacement des FSC ne sont pas encore publiés. On est dès lors en droit de se demander si, en fait, les États-Unis ont mis en œuvre d'une manière quelconque les recommandations et décisions de l'ORD, et la question de savoir quand les États-Unis le feront reste sans réponse.

Question n° 39

De l'avis des CE, la Loi serait-elle compatible avec l'Accord SMC si les États-Unis supprimaient la prescription voulant que les biens soient détenus en vue d'une utilisation "hors des États-Unis" ainsi que la prescription concernant la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère"?

Réponse

148. Oui, car il n'y aurait plus alors de subvention prohibée au sens de l'article 3 de l'*Accord SMC*.

Questions posées aux deux parties

Question n° 43

Une mesure prise par un Membre au titre de la production d'un bien hors de son territoire peut-elle être une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC? Veuillez expliquer votre réponse, compte tenu des dispositions pertinentes de l'Accord SMC.

Réponse

149. L'article 1.1 a) 1) de l'*Accord SMC* dispose ce qui suit:

> Aux fins du présent accord, une subvention sera réputée exister:
>
> s'il y a une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public *du ressort territorial d'un Membre*.

150. Les mots de l'article 1.1 a) 1) mis en italique ci-dessus qualifient la nature de l'"organisme public" qui peut également accorder une subvention. Cela n'implique pas une limitation territoriale quant au lieu où une "contribution financière" peut être accordée ou reçue. Si tel avait été le sens, l'ordre des mots aurait été différent.

[64] Rapport du Groupe spécial au titre de l'article 21:5, *Canada – Mesures visant l'exportation des aéronefs civils* ("*Canada – Aéronefs*"), WT/DS70/RW, adopté le 4 août 2000, tel que confirmé par le rapport de l'Organe d'appel, WT/DS70/AB/RW, paragraphe 6.4.

151. Le sens ordinaire du texte est confirmé par l'historique de sa négociation. Le texte original du Président, en date du 18 juillet 1990[65], ne mentionnait qu'une "contribution financière" pour définir une subvention dans l'article 3.1 a). La révision suivante du texte[66] clarifiait la définition de la manière suivante: "une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un signataire (ci-après dénommé les "pouvoirs publics")".

152. Ce libellé, tout en clarifiant et en élargissant, pourrait-on avancer, la définition de "pouvoirs publics", qualifiait la définition de subvention en précisant clairement qu'une contribution financière émanant d'un organisme public *hors* du ressort territorial du Membre concerné ne constituait pas une subvention.

153. En tout état de cause, une contribution financière des pouvoirs publics, tout au moins lorsqu'elle découle de l'abandon de recettes par ces derniers, aura toujours lieu sur le territoire du Membre qui l'accorde, puisque c'est là que le gouvernement en question est situé.

154. Il n'y a par ailleurs dans le texte aucune limitation de l'autre composante d'une subvention à l'article premier de l'*Accord SMC*, à savoir le lieu où un tel avantage devrait être conféré.

155. Dans le cas où un contribuable qui bénéficie du régime de remplacement des FSC est situé hors des États-Unis, on peut considérer que l'avantage est conféré hors des États-Unis. Mais rien dans le texte de l'article 1.1 b) de l'*Accord SMC* ne permet de penser que seuls les avantages conférés sur le territoire du Membre qui les accorde sont pertinents. Au contraire, le fait que les mots "du ressort territorial d'un Membre" ne s'appliquent pas à l'avantage prévu à l'article 1.1 b) alors qu'ils caractérisent la "contribution financière" figurant à l'article 1.1 a) laisse supposer qu'il n'y a pas de limitation territoriale quant au lieu où l'on peut jouir de l'avantage.

156. Tel était également, comme le faisaient remarquer les CE au paragraphe 65 de leur première communication écrite, l'avis de toutes les parties, du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *Brésil – PROEX*, qui portait également sur une subvention accordée aux étrangers (les compagnies aériennes étrangères).

157. Les CE savent bien que les États-Unis traitent ce qu'ils appellent des "subventions transnationales" comme ne pouvant en principe donner lieu à l'application de mesures compensatoires au titre de l'article 351.527 de la loi des États-Unis relative aux droits compensateurs.

158. Les CE doutent si cette absence de possibilité de recourir à des mesures compensatoires pour les "subventions transnationales" est prescrite dans la Partie V de l'*Accord SMC* relative aux mesures compensatoires. Elles notent que dans la Partie V la participation n'est pas limitée aux enquêtes en matière de droits compensateurs mais est ouverte à "tous les Membres intéressés", de sorte que le pays exportateur qui n'accorde pas la subvention serait également en mesure d'y participer. Les CE ne prennent pas position sur cette question mais aimeraient seulement souligner que les difficultés posées par l'application d'un droit compensateur en de telles circonstances n'existent pas dans le cas de subventions prohibées ou pouvant donner lieu à une action. Il en est ainsi parce qu'un droit compensateur peut seulement être imposé au pays qui *exporte* les produits en question, lequel, dans l'hypothèse examinée, n'est pas responsable de l'octroi de la subvention. Dans le cadre de l'OMC, une procédure de règlement d'un différend concernant une subvention prohibée ou pouvant donner lieu à une action serait néanmoins engagée à l'encontre du pays qui accorde la subvention (en l'espèce, les États-Unis), et non à l'encontre du pays où est situé le principal bénéficiaire de la subvention (en l'espèce, le pays de domiciliation de la société étrangère).

[65] Document MTN.GNG/NG10/W/38 du 18 juillet 1990.
[66] Document MTN.GNG/NG10/W/38/Rev.1 du 4 septembre 1990.

159. Même si l'on interprétait l'article premier de l'*Accord SMC* comme ne traitant que de subventions accordées pour la production de marchandises sur le territoire du Membre responsable de la mesure, il resterait néanmoins nécessaire de considérer que la subvention de remplacement élargie est une subvention à l'exportation prohibée.

160. Le régime de remplacement des FSC est une subvention directe à la production de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises "pour une utilisation finale aux États-Unis". Mais la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère en fait également une subvention *indirecte* à la production, aux États-Unis, de matières premières et de composants (d'"articles" pour reprendre le terme de la Loi sur le remplacement des FSC) de toutes sortes pouvant être utilisés dans la fabrication des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises tout en respectant la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère.

161. Dans le cas de la subvention de remplacement élargie, le subventionnement *indirect* de la production, aux États-Unis, d'articles de toutes sortes pouvant être utilisés dans la fabrication de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises est subordonné aux exportations. Il est subordonné aux exportations parce que, dans les cas où ces articles représentent plus de 50 pour cent de la valeur loyale et marchande des produits fabriqués à l'étranger, il sera nécessaire d'exporter ces produits hors des États-Unis pour que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère soit respectée.

162. Il conviendrait aussi d'indiquer que, d'après les États-Unis eux-mêmes, la subvention de remplacement élargie est également offerte aux sociétés américaines qui distribuent, à partir des États-Unis, des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises fabriqués hors des États-Unis.

Question n° 44

À supposer, pour les besoins du débat, que la réponse à la question n° 43 soit négative, en quoi une telle conclusion serait-elle pertinente, le cas échéant, pour l'examen des questions concernant la subordination aux exportations dont est saisi le Groupe spécial en l'espèce?

Réponse

163. Comme cela a été expliqué dans la réponse à la question précédente, la subvention de remplacement élargie resterait une subvention indirecte d'articles américains subordonnée à l'exportation de ces derniers.

164. Une telle conclusion n'aurait pas non plus de répercussion sur la subordination aux exportations de la subvention de remplacement de base.

165. Comme l'ont expliqué en détail les CE, le fait qu'un avantage peut dans certaines circonstances être obtenu sans exporter ne l'empêche pas d'être subordonné aux exportations dans les circonstances où l'exportation est une condition nécessaire de l'obtention de la subvention.[67] Une subvention subordonnée aux exportations ne cesse pas de l'être si elle s'inscrit dans une mesure plus large conférant un avantage similaire d'une manière que l'on ne peut contester.

166. La subvention de remplacement élargie et la subvention de remplacement de base sont offertes dans des circonstances qui s'excluent mutuellement – une marchandise est produite aux États-Unis ou hors des États-Unis.

[67] Première communication écrite des CE, paragraphes 62 à 66 et 123 à 127; deuxième communication écrite des CE, paragraphes 8 à 15; et déclaration orale des CE, paragraphes 35 à 38.

167. Ces arguments ne font que gagner en solidité lorsque l'avantage fiscal conféré pour les transactions portant sur des produits fabriqués à l'étranger n'est absolument pas considéré comme une subvention (et ne relève donc pas des objectifs de l'*Accord SMC*). Après tout, l'"avantage" qu'est la non-imposition peut aussi être obtenu en ne produisant aucune marchandise ou en ne réalisant aucun bénéfice sur la vente des produits fabriqués. Cela ne serait manifestement pas une subvention et n'aurait aucune pertinence au regard de l'*Accord SMC*.

Question n° 45

Les revenus perçus à l'exportation sont-ils des revenus de source étrangère? D'aucuns pourraient penser que les "revenus de source étrangère" mentionnés dans la note de bas de page 59 devraient englober les revenus perçus à l'exportation puisque cette note se rapporte au point e) qui traite d'un type de subvention accordée spécifiquement au titre des exportations. Veuillez commenter.

Réponse

168. Le texte de la dernière phrase de la note de bas de page 59 est de nature déclarative:

> La teneur du point e) *n'a pas pour objet de limiter* la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre.

169. Il explique clairement, au cas où il y aurait le moindre doute, que de telles mesures ne sont pas des subventions à l'exportation prohibées. On peut le comprendre en se référant au contexte historique que représentait la décision prise dans les rapports des groupes spéciaux concernant les affaires *Législations fiscales*, laquelle laissait entendre que de telles mesures pouvaient dans certains cas être des subventions à l'exportation au sens de l'article XVI:4 du GATT de 1947.

170. Si la phrase avait pour objet de *déroger* au point e), elle aurait été rédigée différemment, par exemple de la manière suivante:

> Les mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre ne seront pas considérées comme étant des subventions à l'exportation.

171. De fait, pour avoir l'effet que les États-Unis prétendent qu'il a, le point e) aurait dû être rédigé de la manière suivante:

> L'exonération, la remise ou le report d'impôts accordés spécifiquement au titre des revenus réalisés à l'exportation ne seront pas considérés comme étant une subvention à l'exportation s'ils se rapportent d'une certaine façon aux mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus [de source étrangère] gagnés par ses entreprises ou par les entreprises d'un autre Membre.

172. Et manifestement, la référence à la source étrangère devrait également être omise.

173. Les revenus réalisés à l'exportation ne sont pas, par définition, des revenus de source étrangère. Ils représentent la différence entre le prix de vente d'un produit à un client dans un pays étranger et le coût de production dudit produit. Par conséquent, bien que le client soit étranger, les coûts sont encourus au niveau de l'activité économique nationale et les revenus sont donc générés sur le marché intérieur. Ce point a été avancé par les CE au paragraphe 206 de leur deuxième communication et par le Canada dans sa communication de tierce partie (paragraphe 34). De fait, le

Canada décrit très justement ces revenus en parlant de "revenus d'origine nationale de transactions à l'exportation".

174. Il est difficile de concevoir une situation dans laquelle de tels revenus seraient assujettis à l'impôt par un autre Membre parce que aucun aspect de l'activité économique ne s'est déroulé dans un pays étranger.

Liste des pièces jointes

Pièce n° 21 des CE	Extraits de textes légaux des États-Unis
Pièce n° 22 des CE	Extrait de l'étude *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations*; *A Policy Study*, Bureau du Département de la politique fiscale du Trésor, décembre 2000, chapitre 8, Reprise des conclusions.

ANNEXE F-2

RÉPONSES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES AUX
QUESTIONS DES ÉTATS-UNIS

(27 mars 2001)

Question n° 1

Quelle est la "règle applicable" ou "règle générale" en matière d'imposition dans un pays qui assujettit à l'impôt certaines personnes sur une base mondiale et d'autres personnes sur la base d'une exemption, dans certains cas selon leur choix (et à la discrétion, alors, des pouvoirs publics)? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

1. Les CE sont dans l'impossibilité de répondre à cette question. Il n'est pas possible d'extraire une "règle générale" ou "règle applicable" d'un élément isolé d'un système fiscal.

Question n° 2

L'exemption d'impôt des "revenus de source étrangère" (aux fins de la note de bas de page 59) par un pays est-elle acceptable dans le cadre de l'Accord SMC seulement si tous les "revenus de source étrangère" sont exemptés d'impôt? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

2. La dernière phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC n'exige pas que tous les revenus de source étrangère soient exemptés d'impôt.

3. Toutefois, comme les CE l'ont expliqué[1], il se peut qu'un système d'imposition prévoyant un moyen plus avantageux d'éviter la double imposition mais limité à certains contribuables privilégiés accorde une subvention et il se peut que cette subvention ne soit pas conforme aux termes de la dernière phrase de la note de bas de page 59 de l'Accord SMC.

Question n° 3

La Loi accorderait-elle des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation en l'absence des articles 942 a) 2) A) i) et 943 a) 1) B) et C)? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

4. Les CE renvoient les États-Unis à leur réponse à la question identique posée par le Groupe spécial (question n° 39).

[1] Première communication écrite des CE, paragraphe 221, et réponse des CE à la question n° 16 du Groupe spécial.

Question n° 4

Les États membres des CE sont-ils prêts à renoncer à assujettir les bénéfices industriels et commerciaux à tout impôt en fonction de la source en l'absence d'un "établissement stable" au sens où cette expression est définie dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE?

Réponse

5. Rien dans l'Accord sur l'OMC n'empêche les Membres d'assujettir à l'impôt ce qu'ils veulent pour autant qu'ils n'accordent pas de subventions prohibées ou spécifiques et dommageables.

6. Toutefois, c'est sur la définition d'un établissement stable au sens de l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE que sont fondées les dispositions pertinentes reprises dans toutes les conventions fiscales bilatérales ou multilatérales modernes conclues par les États membres des CE avec d'autres pays, c'est-à-dire dans la grande majorité des conventions fiscales auxquelles les États membres des CE sont parties. Les États membres des CE appliquent en fait ces conventions et, par conséquent, ils ne cherchent pas à assujettir à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par les entreprises de leurs partenaires à ces conventions, sauf si ces entreprises ont des établissements stables dans les États membres des CE en question. Dans ces cas-là, les bénéfices industriels et commerciaux en question sont assujettis à l'impôt seulement pour autant qu'ils puissent être imputés à de tels établissements stables.

7. Par conséquent, si une entreprise des États-Unis exporte par exemple des produits vers un État membre des CE, mais sans avoir d'établissement stable dans ledit État, les bénéfices qu'elle tire de ses activités d'exportation ne sont pas assujettis à l'impôt dans l'État membre des CE en question. De façon similaire, même si l'entreprise américaine avait un établissement stable dans l'État membre des CE en question mais qu'aucune partie des bénéfices qu'elle tirait de ses exportations vers cet État membre des CE ne pouvait être imputée à cet établissement stable, l'État membre des CE en question n'assujettirait pas à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux tirés des activités d'exportation de l'entreprise américaine.

Question n° 5

Dans le cadre de leurs législations et réglementations internes, la plupart des pays conditionnent-ils l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux en fonction de la source au fait qu'une entreprise étrangère a un "établissement stable", au sens où cette expression est définie dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, dans leur ressort territorial? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

8. Non seulement il est impossible pour les CE de vérifier la concordance des règles en matière de compétence prévues dans les législations et réglementations internes de tous les pays par rapport au critère de l'"établissement stable", mais cela n'est même pas nécessaire aux fins du règlement du présent différend.

9. Il est bien établi que l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire ont largement contribué à l'"harmonisation" de la définition et de l'interprétation du concept d'établissement stable tant dans les conventions fiscales bilatérales que dans la législation nationale d'un grand nombre de pays. Cette remarque vaut en particulier pour les pays industrialisés qui ont des systèmes d'imposition relativement complexes, mais aussi pour beaucoup de pays en développement, soit parce qu'ils ont repris l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en tant que tel, soit parce que c'est de cet article qu'est inspiré l'article équivalent (article 5) du Modèle de

convention fiscale des Nations Unies. Il s'avère donc que dans le cadre de ces dispositions nationales, le concept d'établissement stable est couramment utilisé pour déterminer les limites de la compétence fiscale d'un État de la source pour les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par une entreprise qui est un résident d'un autre État.

10. Surtout, en grande majorité les quelque 2 000 conventions fiscales - essentiellement bilatérales - existant de par le monde s'en remettent, pour définir un établissement stable et partant le droit de l'État de la source d'assujettir à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant, à la définition courante du concept d'établissement stable donnée dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Étant donné que ces conventions bilatérales (ou multilatérales) sont des accords entre États indépendants, elles sont assujetties aux règles du droit international public et en particulier à la Convention de Vienne.[2] Leur statut par rapport à la législation nationale varie, mais en règle générale elles priment sur toute règle interne contradictoire. Lorsque tel ou tel système juridique donne, en principe, aux législateurs nationaux la faculté de ne pas tenir compte desdites conventions, ils évitent soigneusement de se prévaloir de cette faculté et tant que l'intention de ne pas tenir compte d'une convention n'est pas clairement exprimée, les tribunaux nationaux ont tendance à supposer que celle-ci doit être appliquée.

11. Compte tenu de la multitude de conventions fiscales bilatérales existantes et du fait qu'elles couvrent la grande majorité des relations bilatérales dans le cadre desquelles se déroulent la plupart des échanges commerciaux et des investissements internationaux, les règles internes des pays en ce qui concerne les conditions dans lesquelles l'État de la source peut assujettir à l'impôt les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise qui est un résident d'un autre État sont d'une importance très limitée. En effet, à supposer qu'il existe des règles nationales contradictoires, dès lors qu'il existe une convention, elles ne seraient pas, et ne pourraient pas être appliquées.

12. En outre, beaucoup de pays ont incorporé dans leur législation nationale des règles définissant l'existence d'un établissement stable qui reposent sur la définition donnée dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Par exemple, beaucoup d'États membres des CE appliquent, pour définir leur compétence fiscale vis-à-vis des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises qui sont des résidents de pays avec lesquels ils n'ont pas conclu de conventions fiscales bilatérales, les mêmes critères que ceux qu'ils appliquent dans le cadre des conventions.

Question n° 6

Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE contient-il une définition de l'expression "revenus de source étrangère"? Dans l'affirmative, veuillez indiquer dans quelle disposition se trouve cette définition.

Réponse

13. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE n'emploie pas l'expression "revenus de source étrangère" en tant que telle. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE exprime un concept identique de manière différente – tout comme le Code des impôts des États-Unis, qui emploie les expressions "sources aux États-Unis" et "sources hors des États-Unis".

[2] Convention de Vienne sur le droit des traités, en date du 22 mai 1969.

14. L'article 4 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (Résident) dispose, par exemple, ce qui suit:

> Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État, ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située.

ANNEXE F-3

RÉPONSES DES ÉTATS-UNIS AUX QUESTIONS
DU GROUPE SPÉCIAL

(27 mars 2001)

Observations préliminaires

1. Avant de répondre aux questions du Groupe spécial, les États-Unis voudraient faire quelques observations au sujet des pièces jointes à la déclaration finale des CE datée du 16 mars 2001. Ces renseignements tendent à corroborer, et non à affaiblir, la position des États-Unis, à supposer que le Groupe spécial les prenne en considération.

2. En ce qui concerne la pièce n° 19 des CE, qui consiste en une copie d'extraits du numéro du *Congressional Record* du 14 novembre 2000 relatant la discussion, à la Chambre des représentants, du projet de loi qui est devenu la Loi de 2000 portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ("la Loi"), les États-Unis voudraient expliquer au Groupe spécial l'importance qui est accordée aux déclarations faites en séance par les membres du Congrès, en droit américain, pour discerner l'intention du législateur. S'il arrive que les tribunaux les prennent en considération dans certaines circonstances, en général il leur est accordé beaucoup moins de valeur qu'aux rapports de commissions. Cela a été exprimé très clairement par la Cour suprême - la juridiction la plus élevée aux États-Unis - dans l'affaire *Garcia v. United States*, 469 US 70, 76 (1984) (copie jointe en tant que pièce n° 19 des États-Unis), dans laquelle la Cour a déclaré:

> En examinant l'historique de la loi, nous avons dit à maintes reprises que la source autorisée pour déterminer l'intention des législateurs réside dans les rapports des commissions sur le projet de loi, car ils "expriment l'opinion collective et mûrement réfléchie des membres du Congrès qui ont participé à la rédaction et à l'examen du projet de loi". Nous avons évité de prendre en considération les remarques faites incidemment par un membre et les déclarations informelles faites au cours des débats. Dans l'affaire *O'Brien*, nous avons expliqué que les rapports de commissions ont "plus de poids" que les observations formulées en séance, et nous avons exprimé la même préférence dans l'affaire *Zuber* ... (citations omises)

3. Un principe analogue a été énoncé par le Juge Jackson – connu pour avoir participé au procès de Nuremberg – dans l'affaire *Schwegmann Bros. v. Calvert Distillers Corp.*, 341 US 384, 395-396 (1951) (opinion concordante) (copie jointe en tant que pièce n° 20 des États-Unis), dans laquelle il a déclaré:

> Le recours à l'historique d'une loi n'est justifié que si le libellé de la loi est par trop ambigu, et nous devrions alors nous en tenir aux rapports des Commissions, qui sont rédigés avec soin, après mûre réflexion ... Si nous nous fondions sur les déclarations informelles faites pendant la discussion d'un projet de loi, déclarations qui ne se distinguent pas toujours par leur impartialité ou leur exactitude, pour savoir quelle loi le Congrès avait eu l'intention d'adopter, nous nous substituerions au Congrès dans l'une de ses fonctions importantes.

4. De plus, même quand ils prennent en considération les interventions des membres du Congrès, les tribunaux américains ne tiennent pas compte des déclarations des opposants à un projet de loi. Comme l'a déclaré la Cour suprême dans l'affaire *Bryan v. United States*, 524 US 184, 196 (1998) (copie jointe en tant que pièce n° 21 des États-Unis): "Nous réaffirmons cependant que "les craintes et les doutes des opposants ne peuvent pas guider l'interprétation d'une loi". "Dans leur zèle

pour faire échec au projet de loi, ceux-ci ont évidemment tendance à en exagérer la portée"." (citations omises)

5. Par conséquent, si un tribunal américain prenait en considération les déclarations des représentants reproduites dans la pièce n° 19 des CE, il accorderait certainement plus de poids à celle de M. Archer, alors président de la Commission des voies et moyens de la Chambre des Représentants et à celle de M. Crane, président de la Sous-Commission du commerce de cette Commission, qui étaient parmi les principaux partisans de la Loi. Les CE ne citent pas ces déclarations. Voici ce qu'a dit M. Archer:

> Monsieur le Président, je note que le Représentant de la Californie dit que, si nous n'imposons pas une deuxième fois tous les revenus étrangers, nous accordons une subvention aux entreprises. Nous sommes l'un des rares pays développés qui pratiquent la double imposition des revenus étrangers. L'élimination, ne serait-ce que partielle, de la double imposition de ces revenus, pour pouvoir rivaliser, au moins partiellement, avec nos concurrents étrangers, constituerait, selon lui, une subvention. Je ne pense pas que le peuple américain partagerait cette opinion.[1]

Cette déclaration est un nouvel élément prouvant que l'intention du Congrès était que la Loi constitue une mesure visant à éviter la double imposition.

6. Quant à M. Crane, il a dit ce qui suit: "Le projet de loi H.R. 4986 fait du système fiscal américain un système de type territorial, qui ressemble plus à celui qui régit les activités internationales de nombreuses entreprises européennes."[2] Cette déclaration fournit une preuve supplémentaire du fait que le Congrès voulait introduire des éléments territoriaux dans le système fiscal américain, au moyen de la Loi.

7. Dans un même esprit, les assertions des CE, selon lesquelles les membres de l'Exécutif américain se gardaient de conjecturer sur les motivations du Congrès lorsqu'il a voté la Loi, sont également injustifiées. Il est clair que cela tient non pas au fait que ces responsables n'avaient pas d'informations concernant la rédaction de la Loi, mais plutôt au fait que de telles informations ne sont pas pertinentes pour discerner l'intention du Congrès. Ce qui est pertinent, c'est l'histoire législative créée par le Congrès lui-même.

8. La Cour suprême a estimé que des observations faites *a posteriori* par des personnes associées à la rédaction d'une loi ont peu de poids lorsqu'il s'agit de déterminer le sens du texte. *Bread Political Action Committee v. FEC*, 455 US 577, 582 (1982) (copie jointe en tant que pièce n° 22 des États-Unis). Selon la Cour, de telles déclarations n'ont aucune force probante parce qu'elles expriment seulement "l'opinion personnelle du rédacteur" et "elles sont formulées après l'adoption de la loi". *Id.* Cela est vrai même si elles émanent d'un membre du Congrès. *Quern v. Mandley*, 436 US 725, 736 (1978) (copie jointe en tant que pièce n° 23 des États-Unis).

9. Ainsi, des conjectures *a posteriori* sur l'intention du Congrès, du genre de celles que recherchaient les CE, ne sont rien de plus que de simples conjectures dépourvues de pertinence juridique.

---

[1] Pièce n° 19 des CE, page H11892.
[2] *Id.*, page H11891.

QUESTIONS POSÉES AUX ÉTATS-UNIS

Question n° 7

Les États-Unis font valoir que, en adoptant la Loi, ils ont modifié la règle générale régissant leur compétence fiscale[3] et que, partant, en ce qui concerne les "revenus extraterritoriaux", il n'y a pas de règle générale en matière d'imposition qui s'appliquerait "en l'absence de" la définition du revenu brut.[4] Le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts dispose, dans sa partie pertinente, que:

> **"[l]'expression "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" désigne, pour toute transaction, le montant du revenu brut dont l'exclusion entraîne une réduction du revenu imposable du contribuable provenant de cette transaction ...". (non souligné dans l'original)**

Comment l'argument des États-Unis peut-il être concilié ou mis en concordance avec les mots soulignés dans cette citation?

10. Les déclarations ci-dessus ne sont pas contradictoires. La réduction du revenu imposable mentionnée dans la loi est l'étape intermédiaire dans la formule de calcul du montant des revenus exclus. Cette étape intermédiaire ne signifie pas que les revenus exclus seraient sans cela assujettis à l'impôt aux États-Unis.

11. Un principe fondamental du droit fiscal américain est qu'un contribuable peut déduire les frais liés à l'obtention d'un revenu imposable. Ce principe a pour corollaire qu'il ne peut pas déduire les frais liés à l'obtention d'un revenu exclu de la base d'imposition. S'il était autorisé à le faire, il paierait moins d'impôts qu'il ne doit.

12. L'exclusion des revenus extraterritoriaux est une exclusion du revenu brut, et non une réduction du revenu imposable. Dans le système fiscal américain, le revenu brut est le revenu du contribuable avant toute déduction. Comme les revenus extraterritoriaux sont exclus de la base d'imposition, la Loi ne permet aucune déduction au titre de ces revenus. Cela pose un problème de calcul: comment retrancher les déductions refusées si le montant exclu est basé sur le revenu brut, qui est calculé avant déduction? Pour résoudre ce problème, on calcule d'abord le revenu imposable, sans tenir compte des déductions au titre des revenus extraterritoriaux exclus, puis on majore le résultat pour obtenir le montant exclu du revenu brut en incluant dans le revenu imposable les frais déductibles. L'historique de la Loi résume les choses de la façon suivante: "pour calculer le montant exclu du revenu brut, il faut déterminer le revenu imposable puis le majorer du montant des frais déductibles pour obtenir le montant correct du revenu brut".[5] Dans l'historique de la Loi, ce calcul est illustré par un exemple chiffré détaillé.[6]

13. Ainsi, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est une exclusion du revenu brut et l'étape consistant à convertir le montant de l'exclusion en une réduction du revenu imposable n'est qu'un moyen de déterminer le montant exclu du revenu brut.

14. Plus généralement, toute exclusion a pour effet pratique, au bout du compte, de réduire les impôts par rapport à ce qui aurait été dû sans l'exclusion. Les systèmes d'exemption posent le même problème. Reconnaître ce fait n'a rien à voir avec la question de savoir si l'exclusion fait partie de la règle générale d'un pays en matière d'imposition.

---

[3] Première communication des États-Unis, paragraphe 72.
[4] Première communication des États-Unis, paragraphe 77.
[5] *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 12.
[6] *Id.*, pages 11 à 14.

15. À cet égard, dans une question orale complémentaire, le Groupe spécial a demandé si la question n° 33 a un rapport avec la question n° 7. Les États-Unis ne pensent pas que l'étude du Trésor sur la sous-partie F a un rapport avec la formule de calcul des revenus extraterritoriaux exclus.

Question n° 8

Les Communautés européennes disent que, pour que les revenus extraterritoriaux soient exclus du champ de l'impôt, il faut que "des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût des autres intrants (qui ne sont pas des articles ou de la main-d'œuvre directe) (C) et les bénéfices (D) sont inférieurs à 50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement de leur valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis)".[7] Cette présentation de la Loi est-elle correcte? Si elle ne l'est pas, les États-Unis pourraient-ils en donner la description qu'ils jugent correcte?

16. Cette présentation de la Loi n'est pas correcte. Il n'est pas nécessaire d'utiliser des articles américains dans cette situation car on pourrait employer de la main-d'œuvre américaine pour respecter la limite de 50 pour cent sans utiliser davantage d'articles américains. Supposons, par exemple, que les éléments (C) et (D) représentent 49 pour cent de la valeur loyale et marchande, les 51 pour cent restants étant représentés par les articles et la main-d'œuvre. Aux termes de la Loi, sur ces 51 pour cent, 50 pour cent pourraient être imputés à de la main-d'œuvre et à des articles étrangers, et 1 pour cent à de la main-d'œuvre américaine.

17. Mais, plus généralement, les CE ont restreint à tort la portée de la question pertinente. La question est plutôt de savoir si la Loi renferme une prescription positive obligeant à utiliser des articles américains. Il n'y a aucune prescription de ce genre dans la Loi.

18. Cette description inexacte de la Loi montre que les CE en comprennent mal la structure et la conception. À cet égard, leur ventilation algébrique ne reflète pas la distinction établie par la Loi entre la main-d'œuvre étrangère et la main-d'œuvre américaine.

Question n° 9

Dans l'Annexe de leurs première et deuxième communications, les Communautés européennes citent des cas où le coût des "articles" utilisés pour obtenir un produit fini dépasse 50 pour cent de la valeur de ce produit, situation dans laquelle "il sera nécessaire, dans la pratique, d'utiliser des articles américains".[8] Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation? Les situations de ce genre sont-elles exclues par la Loi?

19. Il est certes possible de formuler une hypothèse montrant que la règle des 50 pour cent pourrait ne pas être respectée dans certains cas. Les CE prétendent que leurs hypothèses sont fondées sur des données effectives, mais, faute de pouvoir accéder à ces données, les États-Unis ne sont pas en mesure de se prononcer sur leur exactitude ou sur la validité de la conclusion qu'en tirent les CE. Ils font observer qu'ils ont appris de source sûre que les pourcentages cités par les CE pour les moteurs d'avions et l'avionique sont trop élevés. De ce fait, les États-Unis sont amenés à supposer que les autres chiffres cités par les CE peuvent aussi être inexacts.

20. Dans une question orale complémentaire, le Groupe spécial a demandé si, dans l'hypothèse où une entreprise ne peut respecter la règle des 50 pour cent qu'en utilisant des articles américains, le contribuable a automatiquement droit à l'exclusion. La réponse à cette question est "non", car le respect de la règle des 50 pour cent par l'utilisation d'articles américains ne garantirait pas au contribuable le droit de bénéficier de l'exclusion pour les revenus provenant de la vente du produit

[7] Première communication des CE, paragraphe 112.
[8] Première communication des CE, paragraphe 116.

fini. Le contribuable devrait encore satisfaire à toutes les autres prescriptions de la Loi, comme celles de l'article 942 b) concernant les processus économiques qui doivent se dérouler à l'étranger.

Question n° 10

Les Communautés européennes font valoir[9] que "le terme "exportation" figurant à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC désigne la vente de:

- **produits;**
- **originaires du pays accordant la subvention;**
- **à destination du marché d'un autre pays, c'est-à-dire destinés à la consommation finale dans cet autre pays".**

Les États-Unis sont-ils d'accord avec cette définition du terme "exportation" aux fins de l'Accord SMC?

21. Les États-Unis ne sont pas d'accord avec cette définition. Ils pensent que les CE avaient donné la bonne définition la première fois en citant la définition du dictionnaire: "Envoyer (en particulier des biens) dans un autre pays."[10] Ainsi, suivant le sens ordinaire du terme "exportation", l'endroit où un bien est finalement consommé n'est pas pertinent pour savoir s'il est exporté, et un produit peut être exporté maintes fois avant d'être finalement consommé. Les CE n'étayent pas leur affirmation selon laquelle il faudrait ignorer le sens ordinaire du terme "exportation".

Question n° 11

Lorsqu'un bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises est fabriqué, produit, cultivé ou extrait aux États-Unis, la Loi permet-elle à un contribuable d'exclure une partie du revenu brut provenant de la vente du produit – et de réduire ainsi son revenu imposable – si la transaction n'implique pas l'exportation de ce produit des États-Unis vers un autre pays?

22. Oui. Un fabricant peut gagner des revenus bénéficiant de l'exclusion en vendant ses produits à des clients américains, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis. Cela pourrait être le cas, par exemple, lorsqu'un bateau de pêche est vendu à une personne américaine pour être utilisé en dehors des eaux territoriales des États-Unis. Le revenu provenant de la vente du bateau pourrait alors être exclu, bien que le bateau ne soit pas "consommé" à l'étranger. On pourrait dire aussi, dans certaines circonstances, qu'un article est utilisé hors des États-Unis, s'il est incorporé à un produit vendu pour être utilisé hors des États-Unis. Ainsi, un constructeur américain de moteurs d'avion pourrait percevoir des revenus extraterritoriaux en vendant un moteur à un avionneur américain pour équiper un avion destiné à être utilisé hors des États-Unis. Ces exemples découlent des termes de la Loi, mais le champ d'application de ces règles sera précisé par des règlements qui seront publiés ultérieurement.

23. Dans une question orale complémentaire, le Groupe spécial a demandé s'il n'y a pas moyen de bénéficier de l'exclusion lorsque la destination finale d'un produit est les États-Unis, et si un produit doit franchir la frontière avant son utilisation finale?

[9] Première communication des CE, paragraphe 91.
[10] Première communication des CE, paragraphe 85.

24. En réponse au premier point, un contribuable peut gagner des revenus extraterritoriaux bénéficiant de l'exclusion en effectuant certaines transactions dans lesquelles la "destination finale" du bien est les États-Unis. L'historique de la Loi dit ce qui suit:

> Un bien vendu à une personne non apparentée pour être incorporé dans un autre produit qui est obtenu, fabriqué ou assemblé hors des États-Unis ne sera pas considéré comme utilisé aux États-Unis (même si l'autre produit est finalement utilisé aux États-Unis), à condition que la valeur loyale et marchande des composants vendus, au moment de leur livraison à l'acheteur, représente moins de 20 pour cent de la valeur loyale et marchande du produit dans lequel ils sont incorporés (laquelle est déterminée une fois que la production, la fabrication ou l'assemblage de ce produit est achevé).[11]

Ainsi, un fabricant américain de pneumatiques peut percevoir des revenus extraterritoriaux exclus en vendant des pneus à un constructeur d'automobiles américains non apparenté ayant une usine au Canada, même si les pneus sont montés sur des voitures destinées à être vendues sur le marché américain.

25. De plus, la prescription concernant l'utilisation à l'étranger exige seulement qu'un bien soit utilisé *essentiellement* à l'étranger. Par conséquent, une utilisation partielle aux États-Unis est autorisée. D'après l'historique de la Loi,

> un bien est considéré comme utilisé essentiellement hors des États-Unis pendant une certaine période si, au cours de cette période, ce bien se trouve hors des États-Unis pendant plus de 50 pour cent du temps.[12]

26. En réponse au second point, la Loi n'exige pas en général le franchissement d'aucune frontière. Par exemple, un contribuable peut obtenir un revenu bénéficiant de l'exclusion pour des biens produits et consommés dans le même pays étranger.

Question n° 12

Lorsqu'un bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises est fabriqué, produit, cultivé ou extrait aux États-Unis par une entreprise américaine ou par une personne établie de façon stable aux États-Unis, et lorsque cette entreprise ou cette personne n'a pas d'établissement stable hors des États-Unis, y a-t-il des cas où les revenus extraterritoriaux provenant de la vente de ce bien peuvent être imposés par un autre pays?

27. Les États-Unis pensent qu'il y a des cas de ce genre, et la Loi a été conçue pour en tenir compte. Par exemple, les États-Unis imposent les revenus des étrangers qui n'ont pas d'établissement stable sur leur territoire.

28. Les États-Unis ne peuvent pas émettre un avis sur les lois fiscales de tous les pays. Ils citeront cependant l'exemple de quelques pays avec lesquels ils n'ont pas conclu de convention fiscale et qui peuvent imposer les revenus en fonction de la source, conformément à leur législation interne en l'absence d'établissement stable:

[11] *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 19.
[12] *Id.*, page 20.

- Au Brésil, la Loi ne définit pas clairement la notion d'"établissement stable". En fait, il n'y a pas de règle prévoyant un traitement fiscal particulier pour les établissements stables.[13]

- Le Chili impose tous les revenus de source chilienne, même s'ils sont perçus par des non-résidents n'ayant pas d'établissement ou de représentation dans le pays. La loi chilienne ne reprend pas la notion d'établissement stable. L'impôt est prélevé même sur les revenus provenant de transactions occasionnelles.[14]

- La Malaisie impose les revenus des non-résidents perçus dans le pays ou en provenant. La notion d'établissement stable n'existe pas dans la législation fiscale.[15]

- Le Panama impose tous les revenus de source panaméenne, même ceux des non-résidents n'ayant pas d'établissement ou de représentation dans le pays. Les revenus des non-résidents sont imposés à la source. La détermination de la source des revenus ne dépend ni de la nationalité, du domicile ou du lieu de résidence du contribuable ni du lieu où le contrat a été conclu. La loi panaméenne ne reconnaît pas la notion d'"établissement stable".[16]

- Taiwan impose tous les revenus de source taiwanaise, qu'ils soient perçus par des résidents ou des non-résidents. La notion d'"établissement stable" ne figure pas dans la loi taiwanaise. Les revenus perçus à Taiwan par un étranger ou une entreprise étrangère "à but lucratif" qui n'a pas de "lieu d'activité fixe" ou de "représentant" sont assujettis à un impôt à la source libératoire.[17]

- En Arabie saoudite, tous les revenus de source saoudienne sont assujettis à l'impôt, même ceux d'une entité étrangère qui n'a pas de présence locale et qui ne peut donc être contrainte de déposer une déclaration de revenu. Dans ce cas, celui qui verse le revenu est tenu d'acquitter l'impôt, qui devient ainsi, pour l'essentiel, un impôt à la source. La notion d'établissement stable n'existe pas dans la loi saoudienne.[18]

Les États-Unis soulignent que ce ne sont que quelques exemples de pays qui n'utilisent pas la notion d'établissement stable dans leur législation fiscale.

29. La notion d'"établissement stable" n'est donc pas un critère universel, comme le suggèrent les CE. Dans les systèmes fiscaux territoriaux, le champ de l'exemption n'est pas défini en fonction du montant des revenus imputables à un établissement stable à l'étranger. Les revenus perçus hors du territoire national sont tout simplement exclus.

---

[13] Bureau international de documentation fiscale, *Taxation in Latin America*, Section C, Brésil, 21-23 (LA, Suppl. n° 121, septembre 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 24 des États-Unis).

[14] Bureau international de documentation fiscale, *Taxation in Latin America*, Section C, Chili, 23, 26 (LA, Suppl. n° 117, septembre 1999) (copie jointe en tant que pièce n° 25 des États-Unis).

[15] Bureau international de documentation fiscale, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Malaisie 33-34, 38, 43 (AP, Suppl. n° 189, mai 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 26 des États-Unis).

[16] Bureau international de documentation fiscale, *Taxation in Latin America*, Section C, Panama 4, 13, 14-16 (LA, Suppl. n° 113, mars 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 27 des États-Unis).

[17] Bureau international de documentation fiscale, *Taxation and Investment in Asia and the Pacific*, Taiwan 17, 19 (AP, Suppl. n° 111, novembre 1993) (copie jointe en tant que pièce n° 28 des États-Unis).

[18] Bureau international de documentation fiscale, *Taxation and Investment in the Middle East*, Arabie saoudite 43-46 (ME, Suppl. n° 90, août 2000) (copie jointe en tant que pièce n° 29 des États-Unis).

30. L'approche des CE doit aussi être rejetée pour d'autres raisons indépendantes. Premièrement, les États-Unis rappellent qu'ils ont conclu des conventions fiscales avec seulement 63 pays, de sorte que les entreprises américaines doivent faire face à la législation fiscale de tous les autres pays sans le bénéfice d'une disposition relative aux établissements stables.

31. Deuxièmement, l'argument des CE manque de cohérence interne. Si la notion d'établissement stable était un critère admis au plan international, comme le prétendent les CE, l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE, qui est censé primer sur la législation interne des signataires d'une convention fiscale, n'aurait pas de raison d'être.

32. Troisièmement, l'argument des CE n'a aucun fondement textuel. Même à supposer que la notion d'établissement stable soit un critère admis au plan international, ce qui n'est pas le cas, cette expression n'apparaît nulle part dans la note de bas de page 59, et rien dans cette note n'indique qu'une mesure ne peut être considérée comme une mesure visant à éviter la double imposition que si elle subordonne cela à l'existence d'un établissement stable.

33. Quatrièmement, il ne serait pas judicieux d'admettre l'argument des CE étant donné l'évolution des critères indiquant dans quels cas il peut y avoir une double imposition. Les progrès récents du commerce électronique en sont un exemple. Dans le cas des transactions électroniques transfrontières, la définition de l'établissement stable fait l'objet d'un débat continu. Les pays ont des avis différents sur le degré d'activité constituant un établissement stable, ce qui crée un risque de double imposition même en l'absence d'établissement stable.

34. Par conséquent, l'approche suggérée par les CE n'est ni judicieuse ni justifiée.

QUESTIONS POSÉES AUX DEUX PARTIES

Question n° 13

En ce qui concerne le rapport entre l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et le point e) de l'Annexe I, se pourrait-il qu'une mesure ne relève pas du point e) mais relève quand même de l'article 3.1 a), et inversement?

35. Les États-Unis ont expliqué leur position sur le rapport entre le point e) de l'Annexe I et l'article 3.1 a) aux paragraphes 157 à 161 de leur première communication, en soulignant que le point e) identifie un type particulier de subvention à l'exportation prohibée – c'est-à-dire un type particulier de subvention subordonnée aux résultats à l'exportation.

36. Les États-Unis ont fait ces observations en réponse à l'argument des CE selon lequel le point e) élargit la portée de l'article 3.1 a) et prohibe des subventions à l'exportation qui ne relèvent pas de cet article. Les États-Unis ont rappelé que, comme il fait partie de la Liste exemplative de subventions à l'exportation, le point e) donne un exemple de subvention à l'exportation prohibée. Ils ont fait valoir, et ils pensent toujours, que le point e) aide à clarifier et appliquer l'article 3.1 a), mais ne prohibe aucune mesure qui n'est pas prohibée par l'article 3.1 a). Les États-Unis font observer que, dans l'affaire *Canada – Automobiles*, le Groupe spécial semble avoir exprimé une opinion analogue.[19]

[19] *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, rapport du Groupe spécial modifié, pour d'autres motifs, par l'Organe d'appel et adopté le 19 juin 2000, paragraphe 10.196 ("En fait, l'emploi des termes "y compris" et "énumérées à titre d'exemple" montre clairement que, si toutes les pratiques indiquées dans la Liste exemplative sont des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation, il peut y en avoir d'autres ne figurant pas dans la Liste qui sont aussi des subventions subordonnées aux résultats à l'exportation."). Il n'a pas été fait appel de ce point particulier du rapport du groupe spécial.

37. Le principal problème semble être que les CE voudraient que le Groupe spécial constate qu'il suffit qu'une mesure soit applicable aux exportations pour qu'elle soit contraire à l'Accord SMC. Les États-Unis soutiennent qu'il ne peut pas en être ainsi. Une exonération, une remise ou un report d'impôts "accordés spécifiquement au titre des exportations" suppose un lien beaucoup plus étroit avec les exportations qu'une simple possibilité d'être appliqué. Le Groupe spécial n'a même pas besoin d'examiner le rapport entre le point e) et l'article 3.1 a), si telle est la thèse des CE. Même si un lien aussi ténu pouvait être équivalent au fait d'être "accordés spécifiquement au titre des exportations", les États-Unis estiment que le lien avec les exportations doit encore constituer une subordination. Si ce n'est pas le cas, on ne peut pas démontrer qu'il y a violation de l'article 3.1 a).

Question n° 14

Le Groupe spécial sait pertinemment que la conformité avec les règles de l'OMC des régimes d'imposition des revenus des pays européens n'entre pas dans le cadre de son mandat dans la présente affaire. Au paragraphe 96 de leur première communication, les États-Unis donnent plusieurs exemples de systèmes fiscaux européens qui "évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle".[20] Parmi ces systèmes, y en a-t-il un qui exclut les revenus étrangers du revenu imposable aux conditions suivantes:

i) le bien destiné à la vente qui procure un revenu doit être détenu en vue de son utilisation finale hors du pays (et ne pas être destiné à une consommation finale dans ce pays);

ii) la teneur de ce bien en éléments d'origine étrangère ne doit pas dépasser un certain pourcentage de sa valeur loyale et marchande.

38. En ce qui concerne la condition i), tous les pays où l'impôt sur les revenus étrangers des entreprises nationales est inférieur à l'impôt sur leurs revenus de source nationale accordent à ces entreprises une incitation fiscale à l'exportation. En effet, une entreprise nationale qui exporte et qui peut imputer à ses activités extraterritoriales une partie des revenus qu'elle gagne à l'exportation peut bénéficier, par le jeu des éléments territoriaux de certains systèmes fiscaux européens, d'un taux d'imposition plus faible dans le pays étranger. Les exportateurs européens sont bien conscients de cet avantage et ils planifient leurs activités en conséquence.

39. Les conditions à remplir pour bénéficier de cette incitation fiscale dans les pays européens en question sont analogues, mais pas identiques, à celles qu'impose la Loi. Une entreprise nationale qui fabrique des produits dans son pays ne peut obtenir des revenus exemptés qu'en exportant (condition analogue, mais pas identique, à l'obligation de vendre à l'étranger prévue par la Loi). En pratique, il ne fait aucun doute que les exportateurs sont les principaux bénéficiaires de l'exemption dans les pays européens qui utilisent cette méthode.

40. En ce qui concerne la condition ii), qui est un élément de la Loi qui s'applique rarement, les États-Unis n'ont pas connaissance de l'existence d'une disposition analogue dans un pays européen. Cette disposition est probablement unique.

Question n° 15

Les termes "revenus de source étrangère", "source étrangère" ou "source" figurant dans l'Accord SMC sont-ils utilisés dans d'autres accords de l'OMC? Quelles indications peut-on éventuellement trouver sur le sens de ces termes dans l'Accord SMC ou dans d'autres accords de l'OMC?

[20] Première communication des États-Unis, paragraphe 97.

41. Ces termes ou certains d'entre eux apparaissent à deux endroits dans les accords visés. Au paragraphe 1 a) de l'Annexe de l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce, le mot "source" est employé par référence aux prescriptions relatives à la teneur en éléments d'origine nationale. Plus précisément, il est question des mesures qui prescrivent "qu'une entreprise achète ou utilise des produits d'origine nationale ou provenant de toute source nationale ...". (non souligné dans l'original) L'emploi du mot "source" dans ce contexte semble évoquer une situation dans laquelle un Membre fait dépendre une possibilité d'investissement non pas de l'obligation de fabriquer des biens sur son territoire, mais plutôt de l'obligation d'acheter des biens à une entreprise ou à une personne nationale (indépendamment du lieu où ils sont fabriqués).

42. Cet emploi du mot "source" correspond bien à la position des États-Unis concernant la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Les États-Unis ont indiqué que l'un des éléments qui peut faire qu'un revenu est "de source étrangère" est que l'acheteur du bien ou la source du paiement sont étrangers. L'emploi du mot "source" dans l'Accord sur les MIC correspond à cette interprétation de ce terme figurant dans la note de bas de page 59.

43. On trouve une autre référence à l'article XIV de l'Accord général sur le commerce des services, qui dispose ce qui suit:

> Aucune disposition du présent accord ne sera interprétée comme empêchant l'adoption ou l'application par tout Membre de mesures:
>
> ...
>
> d) incompatibles avec l'article XVII [traitement national], à condition que la différence de traitement vise à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif[6] d'impôts directs pour ce qui est des services ou des fournisseurs de services d'autres Membres.[21]

44. La note de bas de page 6 relative à l'article XIV d) dit ce qui suit dans sa partie pertinente:

> Les mesures qui visent à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs comprennent les mesures prises par un Membre en vertu de son régime fiscal qui:
>
> i) s'appliquent aux fournisseurs de services non résidents en reconnaissance du fait que l'obligation fiscale des non-résidents est déterminée pour ce qui concerne les éléments imposables ayant leur source ou situés sur le territoire du Membre; ou
>
> ...
>
> iv) s'appliquent aux consommateurs de services fournis sur le territoire ou en provenance d'un territoire d'un autre Membre afin d'assurer l'imposition ou le recouvrement des impôts frappant ces consommateurs provenant de sources qui se trouvent sur le territoire du Membre; ou

[21] Les "impôts directs" sont définis à l'article XXVIII de l'AGCS comme englobant "tous les impôts sur le revenu total, sur le capital total ou sur des éléments du revenu ou du capital, y compris les impôts sur les plus-values réalisées sur la cession de biens, les impôts sur les mutations par décès, les successions et les donations, et les impôts sur les montants totaux des salaires ou traitements versés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values en capital". Cette définition diffère légèrement de la définition des "impôts directs" donnée dans la note de bas de page 58 de l'Accord SMC, mais n'est pas incompatible avec elle.

...

vi) déterminent, attribuent ou répartissent les revenus, les bénéfices, les gains, les pertes, les déductions ou les avoirs des personnes aux succursales résidentes, ou entre personnes liées ou succursales de la même personne, afin de préserver la base d'imposition du Membre.

Les termes ou concepts relatifs à la fiscalité figurant au paragraphe d) de l'article XIV et dans la présente note de bas de page sont déterminés conformément aux définitions et concepts relatifs à la fiscalité, ou aux définitions et concepts équivalents ou similaires contenus dans la législation intérieure du Membre qui prend la mesure. (non souligné dans l'original)

45. Le paragraphe d) et la note explicative qui s'y rapporte ont pour objet de préciser que, en ce qui concerne l'imposition de revenus provenant de la fourniture de services, les Membres ont le droit de déroger à la règle normale du traitement national pour "assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs". En d'autres termes, les Membres sont autorisés à prendre des mesures particulières pour empêcher l'évasion fiscale qui pourrait résulter sans cela de l'implantation à l'étranger des fournisseurs de services ou de la fourniture de services à l'étranger. Aux fins du présent différend, un point essentiel de la note de bas de page 6 est le fait que la dernière phrase stipule que les termes relatifs à la fiscalité figurant dans le texte pertinent n'ont pas une signification universellement admise. Cette phrase indique donc que les négociateurs de l'AGCS voulaient assurer une certaine souplesse pour permettre de prendre en compte les différents cas dans lesquels un revenu peut être considéré comme "ayant sa source" sur le territoire d'un Membre.

46. Un autre point également important est que les rédacteurs ont compris que les impôts peuvent être prélevés aux sources de multiples façons. Ils ont reconnu que les Membres de l'OMC appliquent des règles différentes pour déterminer la source des revenus et ont fixé des limites de compétence différentes. Ainsi, ce qu'un pays peut considérer comme un revenu imposable peut être considéré par un autre comme un revenu ne relevant pas de son régime fiscal. Les termes de l'AGCS indiquent au moins que le "critère des processus économiques qui se déroulent à l'étranger" utilisé par les CE est trop étroit. Par exemple, il est dit clairement à l'alinéa iv) de la note que les Membres peuvent imposer les revenus des fournisseurs de services étrangers en imposant les consommateurs nationaux lorsque les services en question sont "fournis sur le territoire ou en provenance du territoire d'un autre Membre". Le fait que ces services peuvent avoir leur source dans le pays du consommateur signifie que le "critère des processus économiques qui se déroulent à l'étranger" est trop rigide pour saisir la complexité du commerce international moderne et de la fiscalité.

47. Autrement dit, les rédacteurs de l'AGCS, comme ceux de l'Accord SMC, voulaient que l'on donne au mot "source" son sens ordinaire. Ce terme peut avoir différentes significations selon le contexte dans lequel il est employé. Il n'était pas dans l'intention des rédacteurs de lui donner un seul sens applicable dans tous les cas.[22] Il n'était pas non plus dans leur intention de reprendre une définition extérieure de ce terme, y compris le "sens particulier" qui serait donné, d'après les CE, à l'expression "revenus de source étrangère" dans la Convention de l'OCDE. Les États-Unis ont fait observer précédemment que la Convention de l'OCDE ne renferme aucune définition des revenus de source étrangère et reconnaît que les revenus qui ne sont pas imputables à des processus économiques

[22] Comme la cinquième phrase de la note de bas de page 59 parle de ne pas limiter la possibilité, pour un Membre de l'OMC, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition, les États-Unis pensent que, dans le contexte de cette note, l'expression "revenus de source étrangère" devrait être interprétée de façon large. Une interprétation large en l'espèce tiendrait compte de la possibilité réelle que les revenus extraterritoriaux exclus soient imposés à l'étranger. Comme cela a déjà été dit, les États-Unis considèrent que les revenus extraterritoriaux présentent de nombreuses caractéristiques qui en font des revenus "étrangers" et que, partant, ils peuvent être imposés à l'étranger. Si le Groupe spécial devait adopter l'interprétation étroite de l'expression "revenus de source étrangère" donnée par les CE, sa décision aurait pour effet d'empêcher les Membres de remédier à la double imposition dans certains cas, eu égard au droit de l'OMC.

qui se déroulent à l'étranger – c'est-à-dire les revenus passifs provenant de "sources" étrangères – peuvent être exemptés d'impôt.[23]

48. Enfin, les États-Unis notent que les articles XIV e) et XXII:3 de l'AGCS confirment la souplesse inscrite dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. L'article XIV e) prévoit une exception à l'article II (traitement NPF) lorsque "la différence de traitement découle d'un accord visant à éviter la double imposition ou de dispositions visant à éviter la double imposition figurant dans tout autre accord ou arrangement international par lequel le Membre est lié". L'article XXII:3 dispose quant à lui qu'un Membre ne peut pas invoquer l'article XVII (traitement national) au titre des dispositions de l'AGCS relatives au règlement des différends "pour ce qui est d'une mesure d'un autre Membre qui relève d'un accord international conclu entre eux pour éviter la double imposition". Ces dispositions ne prévoient une exception aux règles de l'AGCS en matière de non-discrimination que dans la mesure où les mesures prises pour éviter la double imposition sont prévues ou autorisées par un autre accord. La note de bas de page 59 ne renferme aucune limitation de ce genre. Il appartient à chaque Membre de l'OMC de déterminer s'il faut éviter la double imposition et comment procéder à cette fin.

49. Dans une question orale complémentaire posée à la réunion du Groupe spécial, celui-ci a demandé si les références aux "revenus de source étrangère" figurant dans le rapport de l'Organe d'appel établi dans l'affaire *FSC* présentent un intérêt pour la présente procédure.

50. Bien que l'Organe d'appel n'ait pas défini la notion de "revenus de source étrangère" dans le contexte de la note de bas de page 59, il l'a appliquée de façon large sans la lier à la législation fiscale d'un Membre particulier. Plus généralement, il a réaffirmé que les Membres ont le droit de ne pas imposer une catégorie particulière de revenus de source étrangère.[24] Cette réaffirmation corrobore la position des États-Unis, qui est que les revenus extraterritoriaux exclus sont une catégorie de "revenus de source étrangère" que les États-Unis ont décidé de ne pas imposer. En revanche, les CE semblent prétendre qu'un Membre ne peut pas s'abstenir d'imposer les revenus de source étrangère à moins qu'il s'abstienne d'imposer *tous* les revenus de source étrangère. Selon les CE, une exclusion qui ne serait pas totale constituerait une "exception" à une "règle générale" en matière d'imposition. L'opinion de l'Organe d'appel démontre que l'argument des CE est dénué de fondement.

51. De plus, l'approche des CE est pour le moins incohérente. Les CE semblent demander au Groupe spécial de dire que l'expression "revenus de source étrangère" a le sens qui lui est donné dans la législation interne des États-Unis. Cette approche prouve le bien-fondé de la position des

---

[23] Si les rédacteurs de l'Accord SMC avaient eu l'intention de reprendre la Convention de l'OCDE à la cinquième phrase de la note de bas de page 59, ils ne l'auraient pas fait aussi discrètement. Par contre, le point k) de l'Annexe 1 fait précisément référence à des sources extérieures. Il se réfère à "un engagement international en matière de crédit officiel à l'exportation auquel au moins 12 Membres originels du présent accord sont parties au 1er janvier 1979 (ou à un engagement qui lui succède et qui a été adopté par ces Membres originels)". Les États-Unis ont connaissance d'un seul engagement correspondant à cette description; il s'agit de l'Arrangement de l'OCDE relatif à des lignes directrices pour les crédits à l'exportation bénéficiant d'un soutien public. Par conséquent, nul ne peut supposer que le fait que les rédacteurs de l'Accord SMC n'ont pas lié la cinquième phrase de la note de bas de page 59 à des documents extérieurs était "purement fortuit et dû à une inadvertance de la part de négociateurs harassés ou de rédacteurs inattentifs". *États-Unis – Restrictions à l'importation de vêtements de dessous de coton et de fibres synthétiques ou artificielles*, WT/DS24/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 25 février 1997, page 17.

À cet égard, à la réunion avec les parties, le Groupe spécial a demandé si la référence aux conventions fiscales bilatérales et à l'OCDE, à la quatrième phrase de la note de bas de page 59, permet de penser que les rédacteurs voulaient que des documents extérieurs s'appliquent aux fins de la cinquième phrase. De l'avis des États-Unis, la réponse est "non". L'absence de référence similaire à la cinquième phrase indique en fait le contraire, à savoir que les rédacteurs n'avaient pas l'intention de reprendre des critères ou des définitions provenant de sources extérieures.

[24] *FSC* (*Organe d'appel*), paragraphe 99.

États-Unis puisque les revenus extraterritoriaux exclus seraient des revenus de source étrangère en vertu de leurs règles régissant la détermination de la source, énoncées aux articles 862 a) 4) et 863 b) du Code des impôts. Les États-Unis notent cependant que l'approche des CE manque de cohérence interne car les CE affirment simultanément que les revenus en question doivent être assujettis à l'impôt conformément à la loi des autres pays. À moins qu'elles ne soient prêtes à affirmer que tous les pays appliquent les règles internes des États-Unis servant à déterminer la source, elles doivent admettre que ces deux méthodes de détermination de la source donnent souvent des résultats différents. La différence entre les règles des États-Unis en la matière et celles des autres pays témoigne du fait essentiel qu'il n'y a pas de consensus international général sur la méthode optimale pour déterminer la source des revenus provenant de transactions transfrontières du genre de celles qui génèrent des revenus extraterritoriaux exclus. Malgré l'absence de consensus sur ce point, les CE demandent au Groupe spécial d'imposer une règle unique - sans aucune justification théorique pertinente - aux autorités fiscales de tous les Membres de l'OMC.

Question n° 16

> **Les Communautés européennes allèguent que[25]:**
>
> **"Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC parce qu'elle donne aux exportateurs un *choix* qui n'est pas offert aux autres opérateurs ... Cet avantage additionnel serait également une subvention ... Cette *surcompensation* injustifiée est également une subvention ...**
>
> **(À l'intention des CE): Veuillez expliquer par une analyse textuelle en quoi le prétendu *avantage additionnel* et la prétendue *surcompensation* constituent des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC.**
>
> **(À l'intention des États-Unis): Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation?**

52. Les États-Unis ont expliqué, aux paragraphes 35 à 38 de leur deuxième communication, pourquoi les pays peuvent recourir, et recourent effectivement, à différentes méthodes pour éviter la double imposition. C'est une pratique courante et largement admise. En France, par exemple, une entreprise française peut choisir, avec l'aval du Ministère de l'économie et des finances, d'être imposée sur ses revenus mondiaux et peut obtenir ainsi une compensation de ses pertes mondiales. Par conséquent, dans le cas des subventions à l'exportation, les différentes méthodes possibles pour éviter la double imposition ne devraient pas entrer en ligne de compte, notamment si aucun avantage unique ou particulier n'est accordé exclusivement aux exportateurs. C'est précisément le cas de la Loi, qui ne s'applique pas uniquement aux exportateurs ou aux revenus perçus à l'exportation.

Question n° 17

Les CE semblent dire qu'une violation de l'article 3.1 b) peut exister si une mesure donnée "incite" les producteurs nationaux à exporter.[26] Dans le même esprit, les CE disent que "l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré, ... [et] l'Accord SMC ne renferme aucune règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées".[27]

---

[25] Deuxième communication des CE, paragraphes 221 et 222.
[26] Première communication des CE, paragraphe 165.
[27] Deuxième communication des CE, paragraphe 160.

(À l'intention des CE): Comment cet argument serait-il étayé par une analyse textuelle de l'article 3.1 b), conformément à l'article 31 de la *Convention de Vienne*? Les Communautés européennes peuvent-elles citer un rapport de l'Organe d'appel ou d'un groupe spécial dans lequel le terme "incitation" a été explicitement utilisé dans le contexte de l'article 3.1 de l'Accord SMC ou de l'article XVI:4 du GATT?

(À l'intention des États-Unis): Une analyse textuelle de l'article 3.1 b) amènerait-elle à la conclusion que l'argument précité des CE est dénué de fondement? Dans l'affirmative, pourquoi et comment? Les États-Unis sont-ils d'avis que l'Accord SMC renferme une règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées? Dans l'affirmative, quel est le seuil qualitatif ou quantitatif à partir duquel elle s'applique? Le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*[28] est-il pertinent en l'espèce? Veuillez justifier vos réponses.

53. L'analyse "textuelle" de l'article 3.1 b) faite par les CE est incomplète. Les CE notent que le dictionnaire (qui, pour une raison connue d'elles seules, est utile dans ce cas, mais pas dans le cas des autres dispositions de l'Accord SMC) définit le terme "over" comme signifiant "de préférence à". Mais, au lieu d'interpréter l'expression "de préférence à", les CE renoncent au dictionnaire et assimilent simplement "préférence" à "incitation" ou "stimulant". Or, d'après le même dictionnaire, *The New Shorter Oxford English Dictionary*, "de préférence à" signifie "plutôt que".

54. Ainsi, une analyse textuelle amènerait à la conclusion que l'argument des CE est sans fondement. Les mots clés de l'article 3.1 b) sont "subordonnées" et "utilisation". "Subordonnées à l'utilisation de produits nationaux" n'est pas du tout synonyme d'"incitation à utiliser des produits nationaux".

55. En ce qui concerne la deuxième partie de la question, un morceau de la phrase citée a été omis, à savoir "ne serait-ce qu'un léger parti pris en faveur des produits nationaux". De l'avis des États-Unis, "un léger parti pris" ne constitue pas une subordination. Une mesure – du moins une mesure contestée *de jure* – est subordonnée ou ne l'est pas. Les États-Unis ne disent pas qu'une subordination *de minimis* est permise par l'article 3.1 b); ils disent plutôt qu'un "léger parti pris" ou une incitation n'équivalent pas à une subordination. C'est pourquoi ils ne voient pas le rapport entre la notion de *de minimis* et la détermination d'une subordination.

56. En ce qui concerne l'affaire *Canada – Automobiles*, les États-Unis considèrent que le rapport de l'Organe d'appel est extrêmement pertinent. Dans cette affaire, l'Organe d'appel a dit que l'on ne peut pas considérer automatiquement que des prescriptions fondées sur la valeur engendrent une subordination au sens de l'article 3.1 b). Il faut plutôt examiner leurs modalités d'application aux différents fabricants. De l'avis des États-Unis, les CE n'ont pas démontré que la règle des 50 pour cent oblige effectivement un fabricant, qu'il soit établi aux États-Unis ou à l'étranger, à utiliser des articles américains.

57. À cet égard, l'argument des CE concernant l'article 3.1 b) est le même que celui qui a été rejeté dans l'affaire *Canada – Automobiles*, à savoir qu'une mesure qui a pour effet de favoriser ou de "privilégier l'utilisation de produits nationaux par rapport aux produits importés" satisfait au critère énoncé à l'article 3.1 b).[29] Ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel n'ont accepté cette interprétation. Bien que l'Organe d'appel ne l'ait pas expressément rejetée, il ressort clairement de son rapport qu'il l'a rejetée implicitement. L'analyse qu'il fait aux paragraphes 126 à 131 montre qu'une "légère tendance

[28] WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

[29] Cet argument est développé au paragraphe 10.214 du rapport du Groupe spécial et au paragraphe 119 du rapport de l'Organe d'appel.

à favoriser" ne suffit pas pour établir qu'il y a une subordination aux fins de l'article 3.1 b). Il faut plutôt examiner comment les prescriptions fondées sur la valeur s'appliquent aux différents fabricants.

Question n° 18

À propos de l'article III:4 du GATT, les CE ont cité[30], entre autres, le rapport sur les *mesures discriminatoires appliquées par l'Italie à l'importation de machines agricoles*.[31] Nous notons que deux autres documents du GATT – L/695 (1957) et L/740 (1957) – abordent les mêmes questions. Ces documents sont-ils pertinents pour examiner la question de savoir d'abord si l'article III:4 du GATT vise les exemptions d'impôt s'appliquant à l'"entreprise"? Veuillez indiquer si, et en quoi, ces rapports sont pertinents en l'espèce.

58. Il semble possible, à première vue, de distinguer ces affaires du présent différend. En effet, elles portaient essentiellement sur des programmes qui s'appliquaient directement à des produits. Les gouvernements accordaient des prêts bonifiés ou des dons qui ne pouvaient servir qu'à l'achat de produits nationaux. Comme les produits importés similaires ne pouvaient pas faire l'objet d'un financement analogue, ces programmes étaient contraires aux dispositions de l'article III:4 du GATT relatives au traitement national. En revanche, dans la présente affaire, il est question non pas d'une mesure affectant directement des produits, mais d'impôts sur le revenu. Il y aurait une plus grande analogie avec les affaires relatives au financement des machines agricoles si un pays imposait un droit d'accise différent sur les produits importés et sur les produits nationaux; il conviendrait dans ce cas d'invoquer l'article III:2, plutôt que l'article III:4.

59. L'historique du GATT confirme d'ailleurs qu'il n'a jamais été prévu que l'article III:4 s'appliquerait aux impôts sur le revenu. Les rapports de la Conférence de La Havane, à laquelle a été rédigé l'article 18 de la Charte de La Havane[32] (prédécesseur direct de l'article III du GATT, dont le texte est essentiellement identique), précisent que "l'article 18 ne s'applique ni aux impôts sur le revenu ni aux droits à l'importation et ne concerne que les taxes intérieures perçues sur les marchandises".[33] Il est remarquable que, en plus de 50 ans de jurisprudence du GATT et de l'OMC, peu de différends aient porté sur une violation alléguée de l'article III:4 par des mesures en matière d'imposition des revenus[34], et aucune décision sur ce point n'ait été rendue par un groupe spécial. Un groupe spécial de l'OMC, expliquant en termes généraux la portée de l'article III, a noté au passage que "les subventions accordées en ce qui concerne les taxes directes ne sont généralement pas couvertes par l'article III:2 mais peuvent être contraires à l'article III:4 dans la mesure où elles sont liées à d'autres conditions qui favorisent l'utilisation, l'achat, etc. de produits d'origine nationale".[35] Cette déclaration est simplement une opinion incidente car aucune des mesures entrant dans le cadre du mandat de ce groupe spécial ne concernait l'impôt sur le revenu.

---

[30] Première communication des CE, paragraphe 98.

[31] Document du GATT L/833 (1958), adopté le 23 octobre 1958, IBDD, S7/64.

[32] Acte final de la Conférence des Nations Unies sur le commerce et l'emploi, 24 mars 1948.

[33] Commission intérimaire de l'Organisation internationale du commerce, *Rapport des Commissions et des principales Sous-Commissions*, rapport de la Sous-Commission A de la Troisième Commission (articles 16, 17, 18 et 19), E/CONF./2/C.3/59, paragraphe 44, page 16, Genève, 1948.

[34] *L'Index analytique, Guide des règles et pratiques du GATT*, volume 1, Genève, 1995, cite une plainte déposée par l'Autriche en 1952, concernant l'octroi par l'Italie d'un remboursement de l'impôt sur le revenu aux entreprises qui utilisaient des tôles navales de fabrication nationale (L/875); un groupe de travail établi en 1971 pour examiner la surtaxe temporaire à l'importation appliquée par les États-Unis a procédé à un échange de vues sur le crédit d'impôt pour le développement de l'emploi, qui était déductible de l'impôt sur le revenu américain et qui n'était accordé que pour les équipements fabriqués aux États-Unis (L/3575); enfin, en 1987, la CEE a déposé une plainte concernant l'octroi temporaire d'un avoir fiscal et d'un amortissement pour les aéronefs destinés au transport de passagers assemblés dans certains États des États-Unis (L/6153).

[35] *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, rapport du Groupe spécial adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.38.

QUESTIONS POSÉES AUX ÉTATS-UNIS

Question n° 19

Les États-Unis semblent dire que, lorsqu'une entreprise fabrique des biens aux États-Unis et vend ces biens à l'étranger, les revenus ainsi générés peuvent être en partie de source nationale et en partie de source étrangère. Si tel est le cas, n'est-il pas également vrai que, lorsqu'une entreprise fabrique des biens à l'étranger et vend ces biens aux États-Unis, les revenus ainsi générés peuvent être en partie de source nationale et en partie de source étrangère? Dans l'affirmative, et vu que vous affirmez que la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère, veuillez expliquer pourquoi l'exclusion des revenus "extraterritoriaux" prévue par la Loi est limitée aux cas où des biens sont vendus ou loués pour être utilisés hors des États-Unis.

60. Selon les circonstances, une partie des revenus serait de source américaine et l'autre partie de source étrangère. Toutefois, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est limitée aux revenus de source étrangère provenant de la vente ou de la location de biens destinés à être utilisés hors des États-Unis, parce que les États-Unis ont décidé de ne pas céder leur compétence fiscale première sur les revenus de source américaine. Si une personne étrangère perçoit des revenus de source américaine en vendant des biens sur le marché américain, les États-Unis conservent la compétence fiscale première sur ces revenus, et il appartient au pays étranger d'assurer une protection contre la double imposition. À cet égard, le traitement prévu par la Loi équivaut à la méthode de l'exemption. De même que les États-Unis cèdent en général le droit d'imposer les revenus extraterritoriaux exclus, un pays qui applique la méthode de l'exemption cède en général le droit d'imposer les revenus de source américaine perçus par une personne étrangère qui vend des biens sur le marché américain.

61. Mais plus généralement, la note de bas de page 59 ne renferme aucune prescription exigeant qu'une mesure de protection contre la double imposition règle le problème complètement ou précisément. Il est dit dans la note que le point e) "n'a pas pour objet de limiter" la possibilité, pour un Membre, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition. En fait, il est très improbable qu'un mécanisme de protection contre la double imposition l'élimine complètement sans donner lieu à une double non-imposition. Un résultat aussi précis est sans doute impossible vu la grande diversité des systèmes fiscaux nationaux et les multiples façons dont le commerce international peut être structuré. La difficulté persistante de concilier les différents systèmes est l'une des raisons pour lesquelles l'OCDE n'a donné que des directives générales pour la protection contre la double imposition. C'est aussi pour cette raison que les États-Unis estiment que le Groupe spécial ne devrait pas tenter d'imposer une interprétation unique de l'expression revenus "de source étrangère" figurant dans la note de bas de page 59. L'interprétation de la note suggérée par les CE amènerait en fait à dicter aux pays la façon dont ils doivent structurer leur système fiscal pour ce qui est des activités internationales. On peut dire sans risque d'erreur que le but des rédacteurs de la note était diamétralement opposé puisqu'il était de laisser aux Membres la possibilité de déterminer la meilleure méthode pour éviter la double imposition des revenus.

Question n° 20

Supposons que la loi américaine dispose que "le revenu brut ne comprend pas les revenus générés par des activités d'exportation". Des recettes "normalement exigibles" seraient-elles abandonnées de sorte qu'il y aurait une contribution financière au sens de l'article premier? Quelle distinction feriez-vous, le cas échéant, entre cette situation et l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" du revenu brut prévue par la Loi?

62. Le sens ordinaire des termes de l'article 1.1 a) ii) indique que, dans ce cas, il n'y aurait pas de contribution financière au sens de l'article 1.1 a) 1) car les recettes fiscales provenant des activités d'exportation ne seraient pas "normalement exigibles" en vertu de la loi du Membre, qui est le point

de référence normatif pour une analyse au titre de l'article premier. Cela permettrait sans doute aux pays d'exclure du champ de l'impôt des catégories de revenu limitées s'ils sont disposés à modifier ainsi la règle générale régissant leur compétence fiscale, mais c'est l'interprétation que le sens ordinaire des termes suggère directement.

63. Si le Groupe spécial juge nécessaire de s'écarter du sens ordinaire de l'article premier et de l'interpréter plus largement, la seule interprétation plus large qui serait défendable, à notre avis, serait qu'un État souverain peut définir le revenu brut comme il l'entend (ou une notion comparable s'il s'agit d'un pays autre que les États-Unis), sauf que, si la règle générale établit une exclusion expressément spécifique au sens de l'article 2, cette exclusion constituerait une contribution financière au sens de l'article 1.1 a). Selon cette interprétation, une exclusion qui ne s'applique qu'à un ensemble spécifique d'entreprises, selon la définition de l'article 2, constituerait une contribution financière, et donc une subvention, au sens de l'article premier.

64. Une interprétation plus large ne serait pas défendable car, si l'exclusion n'était pas expressément spécifique, les groupes spéciaux devraient déterminer quelles exclusions générales, dont bénéficie un groupe spécifique, feraient de l'exclusion une contribution financière. Cela serait impossible car, en tout état de cause, l'éventail des utilisateurs d'un groupe spécifique et des utilisateurs d'un groupe non spécifique pourrait être extrêmement large. Par exemple, des limites territoriales constitueraient-elles une contribution financière s'il était démontré que 30 pour cent, 70 pour cent ou 95 pour cent des bénéficiaires sont des exportateurs? En pareil cas, il n'y aurait aucun critère permettant de trancher rationnellement.

65. Notre réponse est donc la suivante: a) le sens ordinaire du texte indique que la réponse à la question n° 20 du Groupe spécial est "non"; b) si le sens ordinaire est jugé inacceptable, une interprétation plus large du texte pourrait amener à constater qu'une exclusion incluse dans une règle générale constitue une contribution financière si l'exception ne s'applique expressément qu'à un groupe spécifique; et c) une règle élargie ne serait pas fondée sur des principes et ne serait pas applicable.

66. Si le Groupe spécial devait appliquer en l'espèce notre principe élargi, nous ne pensons pas que l'exclusion prévue par la Loi serait spécifique au sens de l'article 2.3 car, pour les raisons susmentionnées, elle n'est ni subordonnée aux exportations ni subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés. De même, il n'a pas été allégué ni démontré que l'exclusion est spécifique au sens de l'article 2.1 ou 2.2 et nous ne pensons pas que cela puisse être démontré de façon crédible.

Question n° 21

À supposer que les exemptions "limitées" pour les revenus de source étrangère qui sont décrites au paragraphe 96 de la première communication des États-Unis soient des "subventions" au sens de l'article premier de l'Accord SMC, ces subventions seraient-elles spécifiques au sens de l'article 2?

67. Les États-Unis ont deux réponses, basées l'une sur leur propre approche et l'autre sur l'approche des CE.

68. Les exemptions limitées résultant des limites territoriales fixées dans le cadre des systèmes fiscaux européens sont analogues, en termes de spécificité, à la nouvelle législation américaine. À notre avis, ni les exemptions prévues dans les systèmes européens ni l'exclusion prévue par la Loi américaine ne sont spécifiques, et ce pour les raisons suivantes.

69. Supposons, aux fins de la discussion, que la plupart des contribuables américains qui bénéficieront de l'exclusion sont des exportateurs, comme l'affirment les CE, et que la plupart des

contribuables européens qui bénéficient des exemptions limitées créées par les limites territoriales sont aussi des exportateurs, comme le pensent les États-Unis. Cela signifierait, en fait, que la plupart des bénéficiaires des exemptions et de l'exclusion seraient des exportateurs qui tireraient avantage de l'exemption ou de l'exclusion en exportant.

70. Le point de droit serait alors de savoir si, dans ces situations hypothétiques, l'exemption et l'exclusion sont spécifiques au sens de l'article 2. Dans chaque cas, un sous-groupe important dans l'ensemble des bénéficiaires serait des exportateurs qui obtiendraient un avantage en exportant. Est-ce que, en droit, l'exemption ou l'exclusion serait entièrement spécifique parce qu'un sous-groupe important de bénéficiaires de l'une et de l'autre est composé d'exportateurs?

71. La réponse à cette question devient plus claire quand l'on se souvient que les exportateurs sont un groupe "spécifique". Les dispositions de la partie II de l'Accord SMC ne s'appliquent que dans le cas de programmes qui sont des "subventions" au sens de l'article premier et qui sont "spécifiques" au sens de l'article 2. L'article 1.2 dispose expressément qu'une mesure qui ne satisfait pas à ces deux critères n'est pas assujettie aux dispositions de l'article 3. La définition de "spécifique" donnée à l'article 2 s'applique aux exportateurs car l'article 2.3 prévoit expressément que les subventions subordonnées aux résultats à l'exportation seront "réputées être spécifiques". Par conséquent, les subventions subordonnées aux résultats à l'exportation sont réputées être des subventions "spécifiques à une entreprise ou à une branche de production ou à un groupe d'entreprises ou de branches de production" (dénommés dans l'Accord "certaines entreprises").

72. Cette interprétation, qui ressort clairement de la structure et du libellé des articles 1 et 2, aide à répondre à la question du Groupe spécial. Si, comme le spécifie l'article 2, les subventions à l'exportation sont une forme de subvention "spécifique", il est plus facile de répondre au point de droit énoncé plus haut. Supposons, par exemple, que le sous-groupe de l'ensemble des bénéficiaires est non pas des exportateurs, mais un groupe de branches de production fournissant des services ou exploitant des ressources naturelles. Supposons aussi que le reste de l'ensemble des utilisateurs n'est pas un groupe spécifique de branches de production ou d'entreprises. La subvention serait-elle "spécifique" parce qu'un sous-groupe de l'ensemble des bénéficiaires, pris isolément, est "spécifique"? Bien entendu, la réponse est non. Au contraire, en général, pour faire en sorte qu'une subvention spécifique ne le soit plus, il faut élargir l'ensemble des utilisateurs ou des bénéficiaires. Dès lors qu'il va au-delà d'un groupe spécifique composé de "certaines entreprises", la subvention n'est plus spécifique.

73. C'est précisément pour ces raisons qu'une subvention accordée à un large groupe d'utilisateurs ne peut pas être spécifique simplement parce qu'un sous-ensemble d'utilisateurs est composé d'exportateurs. Pour remédier à une subvention à l'exportation, il faut faire en sorte que l'avantage soit accordé à un groupe plus large que celui des seuls exportateurs, c'est-à-dire à un groupe non spécifique. (Cette question a été soulevée par le Groupe spécial dans la procédure initiale, mais les CE ont essentiellement refusé d'y répondre.)[36] Il ne serait pas plus justifié de déterminer qu'une subvention est spécifique en examinant l'ensemble des utilisateurs jusqu'à ce que l'on trouve un sous-ensemble d'exportateurs que de le faire en examinant l'ensemble des utilisateurs jusqu'à ce que l'on trouve un sous-ensemble composé de "certaines entreprises". L'un ou l'autre aurait pour effet de vider de sa substance la notion de spécificité définie à l'article 2.

74. Pour ces diverses raisons, les exemptions limitées résultant des limites territoriales de la compétence fiscale ne devraient pas être considérées comme spécifiques et, pour les mêmes raisons, l'exclusion prévue par la nouvelle loi américaine ne devrait pas être considérée comme spécifique.

75. Par ailleurs, si l'on acceptait le critère des CE concernant la subordination aux exportations - à savoir que les transactions à l'exportation sont soumises à un traitement fiscal plus favorable que les transactions comparables sur le marché intérieur - les États-Unis pensent que les subventions

[36] FSC (Groupe spécial), paragraphe 4.1068, note 468.

mentionnées dans la question seraient spécifiques parce que ces mesures ont pour effet de soumettre les exportations à un traitement fiscal plus favorable que les transactions comparables sur le marché intérieur. D'après l'article 2.3 de l'Accord SMC, "toute subvention relevant des dispositions de l'article 3 sera réputée être spécifique".

Question n° 22

Dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, à quel moment une FSC bénéficiaire obtiendrait-elle le droit légal inconditionnel de bénéficier de la réduction d'impôt - avant ou après le 30 septembre 2000?

76. Dans le cas d'une FSC existant à la date du 30 septembre 2000, l'article 5 c) de la Loi confère le droit légal de bénéficier d'une exemption d'impôt en autorisant l'exemption malgré l'abrogation des dispositions relatives aux FSC prenant effet à cette date. Toutefois, ce droit n'est pas inconditionnel puisqu'il est soumis aux conditions énoncées dans la Loi.

QUESTIONS POSÉES AUX DEUX PARTIES

Question n° 32

Quel est le rapport, le cas échéant, entre le champ d'application de l'article III:4 du GATT et celui de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC - l'un est-il nécessairement plus vaste que l'autre? Une mesure pourrait-elle relever de l'une de ces dispositions mais pas de l'autre? Veuillez justifier votre réponse en vous référant à de précédents rapports établis dans le cadre des procédures de règlement des différends du GATT ou de l'OMC et à d'autres documents.

77. Le champ d'application de l'article III:4 est plus vaste que celui de l'article 3.1 b), si bien qu'une mesure pourrait relever du premier mais pas du second. Cela découle du sens ordinaire des termes employés dans ces deux dispositions. À l'article III:4, il est question de "traitement non moins favorable" et de prescriptions "affectant" la vente sur le marché intérieur, tandis que l'article 3.1 b) parle de subventions "subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". Compte tenu de l'interprétation du terme "subordonnées" donnée par l'Organe d'appel, il semblerait plus difficile de satisfaire à ce critère qu'au critère de l'article III:4.

78. Dans l'affaire *Canada - Automobiles*, le Groupe spécial est arrivé à une conclusion analogue, déclarant, au paragraphe 10.215 de son rapport:

> Nous reconnaissons que l'article 3.1 b), en un sens, est fondé sur l'article III:4 du GATT et sur certaines interprétations de cette disposition, qui concerne la non-discrimination. Nous ne pensons pas cependant que l'article 3.1 b) a *ipso facto* la même portée que l'article III:4. Au contraire, alors qu'il est question à l'article III:4 du GATT de "traitement non moins favorable" et de prescriptions "affectant" la vente sur le marché intérieur, l'article 3.1 b) mentionne des subventions "subordonnées à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". Nous ne sommes pas disposés à introduire dans l'article 3.1 b) des principes juridiques découlant de l'interprétation d'un texte qui diffère aussi nettement du libellé de cet article.

Il n'a pas été fait appel de ce point particulier du rapport.

Question n° 33

Les CE déclarent que "... les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen de la sous-partie F de leur législation".[37] Veuillez expliquer si, et en quoi, cette déclaration est pertinente en l'espèce.

79. La déclaration des CE est inexacte. L'étude de la sous-partie F a été publiée en décembre 2000. Si les CE l'avaient effectivement lue, elles auraient constaté qu'elle n'était pas pertinente. L'étude traite des mécanismes antireport des États-Unis, qui n'ont pas de rapport particulier avec les questions examinées en l'espèce.

QUESTIONS POSÉES AUX ÉTATS-UNIS

Question n° 40

Veuillez commenter le paragraphe 36 de la déclaration orale des CE.

80. Au paragraphe 36, les CE ont fait la déclaration suivante:

> Dans l'affaire *Canada - Aéronefs*, l'Organe d'appel a affirmé qu'un avantage n'est pas une chose abstraite. De la même façon, la subordination aux exportations n'est pas une chose abstraite; elle doit être analysée compte tenu du bénéficiaire, de la transaction et du produit concerné. L'approche préconisée par les États-Unis priverait les disciplines SMC de toute efficacité.

81. Les États-Unis ne peuvent pas être en désaccord avec cette proposition dans la mesure où les CE disent simplement que l'existence d'une subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC ne peut être déterminée que sur la base de la mesure ou des faits soumis à un groupe spécial. Néanmoins, l'affirmation des CE selon laquelle le Groupe spécial doit concentrer son attention sur "le bénéficiaire, la transaction et le produit" dans une affaire qu'elle présente comme une affaire *de jure* est assez surprenante. En fait, le passage cité témoigne du fait que l'argumentation des CE souffre d'un vice majeur: leur incapacité à fonder leurs arguments sur le texte pertinent des dispositions de l'OMC, ce qui les oblige à introduire des concepts et des principes qui ne figurent pas dans ce texte pour compenser cette lacune fondamentale.

82. Par exemple, au paragraphe 36, les CE citent une déclaration de l'Organe d'appel concernant le terme "avantage" et tentent de l'appliquer à la "subordination aux exportations". Cela reflète un argument circulaire découlant de l'approche schizophrénique des CE dans l'interprétation de l'article 3.1 a).

83. Au paragraphe 35 de leur déclaration orale, les CE ont expliqué ce qui suit:

> Dans le cas de la subvention prévue par le régime de remplacement des FSC, les CE ne contestent pas qu'il soit théoriquement possible d'obtenir la subvention sans exporter. Toutefois, le fait que cette possibilité existe ne signifie pas que toutes les subventions accordées en vertu de la Loi ne sont pas subordonnées aux exportations.
>
> Cette analyse donne à penser que les CE contestent la Loi parce que certaines transactions permettant de bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi peuvent (prétendument) être subordonnées aux exportations.

[37] Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 29.

84. Toutefois, au paragraphe 4 des *Réponses préliminaires des Communautés européennes aux questions du Groupe spécial* (16 mars 2001) ("*Réponses préliminaires des CE*"), les CE disent que ce n'est pas ce qu'elles font. Elles déclarent que:

> les CE contestent un *régime* (ou un *programme* pour reprendre le mot employé dans l'*Accord SMC*) de subventionnement, et non le *versement* de subventions particulières. Il convient donc de prendre en considération les conditions énoncées dans la *loi*, et non les "circonstances juridiques dans lesquelles [la subvention] est accordée *dans chaque cas*". (italique dans l'original)

85. Au fond, les CE essaient de gagner sur les deux tableaux. D'un côté, elles disent qu'elles contestent la Loi dans son ensemble et de l'autre elles tentent de scinder la Loi en plusieurs prétendues subventions distinctes. Elles sont évidemment obligées de le faire parce que la Loi, prise dans son ensemble, ne peut tout simplement pas être considérée comme subordonnée aux exportations, au sens donné à ce terme par l'Organe d'appel, car un contribuable peut obtenir des revenus exclus sans jamais exporter.

86. De plus, comme les États-Unis l'ont déjà expliqué, l'analyse des CE revient à appliquer le critère de "spécificité" énoncé à l'article 2 de telle façon qu'une mesure gouvernementale serait considérée comme spécifique parce qu'un sous-ensemble d'utilisateurs à l'intérieur de l'ensemble des utilisateurs constitue un groupe spécifique. Un tel résultat serait manifestement erroné.

87. Enfin, l'affirmation des CE selon laquelle "l'approche des États-Unis priverait les disciplines SMC de toute efficacité" est tautologique et inexacte. Elle est tautologique parce qu'elle tient pour acquise la réponse à la question posée, qui est de savoir si une "subvention" qui n'est pas limitée aux exportateurs est subordonnée aux exportations parce que les exportateurs peuvent en bénéficier. Et elle est inexacte parce qu'un moyen de remédier à une "subvention" à l'exportation prohibée est d'étendre le droit d'en bénéficier de manière à ce que la "subvention" ne soit plus subordonnée aux exportations, au sens donné à ce terme par l'Organe d'appel. Par conséquent, les disciplines SMC ne sont pas "inefficaces" dans la mesure où elles ne prohibent pas les "subventions" qui ne sont pas subordonnées aux exportations.

Question n° 41

Aux paragraphes 110 à 114 de leur déclaration orale, les États-Unis font valoir que, dans leur interprétation de la note de bas de page 59, les CE "ne tentent à aucun moment d'analyser le sens ordinaire du texte". Pourquoi et en quoi l'analyse du "sens ordinaire du texte" par les États-Unis amènerait à une conclusion différente?

88. L'approche différente adoptée par les CE et par les États-Unis pour interpréter la cinquième phrase de la note de bas de page 59 amène à des conclusions différentes concernant l'application de cette disposition dans le présent différend. Les CE tentent de restreindre la portée de cette phrase d'une façon que son libellé ne permet tout simplement pas, et elles essaient de le faire de plusieurs manières:

- Premièrement, les CE demandent au Groupe spécial d'adopter en bloc les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE.

- Deuxièmement, comme elles se fondent abusivement sur la Convention de l'OCDE, les CE soutiennent qu'une mesure visant à éviter la double imposition doit obliger les contribuables à maintenir un "établissement stable" dans chaque pays et pour chaque transaction qui est à l'origine de revenus extraterritoriaux.

- Troisièmement, les CE prétendent que les revenus de source étrangère sont limités aux seuls revenus directement imputables à des processus économiques menés à l'étranger par le contribuable.

- Quatrièmement, les CE avancent qu'un pays peut prendre une mesure en vue d'éviter la double imposition uniquement s'il démontre qu'il est "nécessaire" de le faire.

- Cinquièmement, les CE laissent entendre qu'une mesure qui permet une économie d'impôt globale ne relève pas de la dernière phrase de la note de bas de page 59 parce qu'elle permet une "surcompensation" indue.

89. Les États-Unis sont en désaccord sur tous ces points. Ce désaccord tient à ce qu'ils ont adopté une approche très différente de celle des CE pour interpréter la cinquième phrase de la note de bas de page 59. À la différence des CE, qui ont eu recours à des sources extérieures pour déterminer le sens de cette disposition, les États-Unis ont privilégié le sens ordinaire du texte pertinent.[38] C'est leur méthode d'interprétation, et non celle des CE, qui est la bonne au regard du droit international public. Cette distinction n'est pas purement théorique. Elle amène à donner un sens totalement différent à la cinquième phrase de la note de bas de page 59, telle qu'elle est appliquée en l'espèce.

90. Les États-Unis font valoir que le texte de la dernière phrase de la note de bas de page 59 ne prescrit pas les *types* de mesures qui peuvent être prises en vue d'éviter la double imposition. Il laisse à chaque Membre de l'OMC le soin de déterminer la nature des mesures à prendre et la méthode à employer à cette fin. Il permet aussi aux Membres d'adopter une approche préventive au lieu d'attendre qu'il y ait effectivement une double imposition pour y remédier. Cela ressort du libellé de cette phrase, qui dit que le point e) de l'Annexe I ne "limite" pas la "possibilité, pour les Membres" de prendre des "mesures" en vue d'"éviter" la double imposition. L'objectif de la note de bas de page 59 est de ne pas limiter la possibilité, pour les Membres, de concevoir un système de protection contre la double imposition.

91. La marge de manœuvre laissée aux Membres est attestée aussi par le fait que, suivant son sens ordinaire, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 exprime essentiellement, à elle seule, ce qui fait l'objet d'ouvrages didactiques et de conventions. Ces questions suscitent un vif débat parmi les Membres de l'OMC.

92. Par conséquent, les États-Unis ne pensent pas qu'il existe des "significations particulières" admises au plan international qui peuvent servir à combler des "lacunes" perçues dans la note de bas de page 59. Il peut être commode pour les CE de se référer à la Convention de l'OCDE pour trouver des prescriptions et des conditions qui ne figurent pas dans l'Accord SMC, mais une telle démarche n'est tout simplement pas conforme à une interprétation correcte aux termes de la Convention de Vienne et du Mémorandum d'accord. Contrairement aux CE, les États-Unis n'ont cité ces accords que comme des éléments de preuve à l'appui de leurs arguments textuels. Ils n'ont pas essayé de les substituer au texte de l'Accord SMC.

93. Le Groupe spécial ne peut donc pas supposer que la notion d'"établissement stable" est inscrite dans la note de bas de page 59. Comme l'ont expliqué les États-Unis, de nombreux pays n'utilisent pas cette notion et ont des régimes fiscaux plus agressifs. Même si cette notion était inscrite dans la note de bas de page 59, il n'existe pas de définition unique, admise au plan international, d'un "établissement stable". Cette expression, telle qu'elle est utilisée dans la Convention de l'OCDE, peut désigner un lieu d'affaires fixe et durable, mais elle peut aussi désigner un agent agissant pour le compte d'un non-résident. De plus, elle a un sens différent dans le Modèle de convention des Nations Unies.

[38] *Voir la première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 166 et 167.

94. En fait, l'une des principales raisons pour lesquelles ces conventions imposent une obligation d'"établissement stable" est que de nombreux pays imposent les non-résidents qui n'ont pas d'"établissement stable". Les Membres de l'OMC devraient pouvoir protéger leurs contribuables contre une double imposition même si ceux-ci n'ont pas d'"établissement stable" dans un autre pays.

95. Le Groupe spécial ne devrait pas non plus interpréter l'expression "revenus de source étrangère" comme désignant uniquement les revenus directement imputables à des processus économiques qui se déroulent à l'étranger. Un tel critère est incompatible avec le sens ordinaire de ces mots, qui semblent désigner les revenus ayant une origine étrangère ou qui proviennent d'une source étrangère ou lui sont imputables. Non seulement les CE ne peuvent pas expliquer pourquoi l'expression "revenus de source étrangère" a le sens unique qu'elles lui prêtent, mais encore elles ne peuvent pas expliquer comment les activités économiques menées à l'étranger doivent être évaluées ou attribuées. De surcroît, l'application large aux revenus passifs (dividendes, intérêts, etc.) de mesures visant à éviter la double imposition, y compris dans les CE, ne serait pas appropriée, selon l'argument des CE, car ces revenus ne sont associés à aucune activité économique.

96. Les CE ne peuvent pas expliquer non plus pourquoi un Membre de l'OMC doit démontrer qu'il est "nécessaire" de prendre une mesure en vue d'éviter la double imposition. L'Accord SMC n'impose pas une telle obligation. Les rédacteurs des Accords de l'OMC savaient évidemment comment imposer un critère de "nécessité"; ils l'ont fait ailleurs, mais pas dans la cinquième phrase de la note de bas de page 59. De plus, le fait qu'un Membre applique une méthode pour éviter la double imposition ne signifie pas qu'il ne peut pas en adopter une autre. Il appartient à chaque Membre de décider. De nombreux pays, dont la France, proposent aux contribuables plusieurs options.

97. Enfin, la cinquième phrase de la note de bas de page 59 n'oblige pas les Membres à éviter la double imposition d'une manière qui permet de compenser exactement - au dollar, à la livre ou à l'euro près - les impôts effectivement payés à l'étranger. L'essence de cette phrase est qu'elle ne limite pas la possibilité, pour les Membres, d'éviter la double imposition. Cela signifie que les mesures prises peuvent être de nature préventive. C'est pourquoi un certain nombre de pays utilisent à cette fin la méthode de l'exemption. À la différence de la méthode de l'imputation, qui consiste à accorder une déduction correspondant au montant de l'impôt payé à l'étranger, la méthode de l'exemption examine si un revenu pourrait être imposé ailleurs. Comme cela est expliqué dans les commentaires sur la Convention de l'OCDE, "[l]a différence fondamentale entre les méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt".[39]

98. Par conséquent, la Loi est une mesure visant à éviter la double imposition aux fins de la cinquième phrase de la note de bas de page 59 parce que le sens ordinaire de cette disposition permet aux États-Unis d'exclure du champ de l'impôt les revenus qui pourraient être imposés par un autre pays. Les transactions qui donnent lieu à des revenus extraterritoriaux doivent comporter la vente, l'utilisation ou la cession de produits hors des États-Unis. Les acheteurs de ces produits peuvent être étrangers, le titre de propriété peut être transféré à l'étranger et les contrats passés peuvent être exécutés hors des États-Unis et peuvent être soumis à une loi étrangère. La Loi exige en outre qu'au moins certaines activités économiques aient lieu à l'étranger. En la rédigeant ainsi, les États-Unis ont adopté une approche souple pour protéger les contribuables américains contre les multiples formes de double imposition auxquelles ils pourraient être exposés.

[39] Pièce n° 7 des États-Unis.

Question n° 42

Les CE ont-elles raison de dire que les prescriptions de l'article 942 b) de la Loi concernant les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" peuvent être respectées même si les fonctions sont exécutées en fait aux États-Unis? Veuillez expliquer votre réponse.

99. Les CE font erreur. L'article 942 b) de la Loi prévoit expressément que l'exclusion s'applique, pour une transaction particulière, "uniquement si les processus économiques relatifs à cette transaction se déroulent hors des États-Unis".[40] La Loi ne permet pas de satisfaire à cette prescription en exécutant les fonctions mentionnées aux États-Unis, comme le prétendent les CE. L'un des rapports du Congrès établis lors de la promulgation de la Loi explique ce qui suit:

> aux termes du projet de loi, les recettes brutes provenant d'une transaction sont des recettes brutes du commerce extérieur uniquement si certains processus économiques se déroulent hors des États-Unis. Cette prescription est respectée si le contribuable (ou toute personne ayant passé un contrat avec lui) participe, hors des États-Unis, aux activités de démarchage (autres que la publicité), de négociation ou d'établissement du contrat relatives à la transaction et supporte une certaine partie des coûts directs imputables à la transaction à l'étranger. À cette fin, les coûts directs supportés à l'étranger comprennent uniquement les coûts afférents aux activités suivantes: 1) publicité et promotion des ventes; 2) traitement des commandes des clients et organisation de la livraison; 3) transport hors des États-Unis en vue de la livraison au client; 4) établissement et envoi d'une facture définitive, d'un relevé de compte ou d'un reçu; et 5) prise en charge du risque de crédit.[41]

100. Le simple fait que le contribuable peut charger un agent, par contrat, d'exécuter les activités en son nom ne signifie *pas* que l'agent peut les exécuter aux États-Unis. Il doit toujours négocier ou solliciter la vente hors des États-Unis pour le compte du contribuable. Par conséquent, les États-Unis ne voient pas pourquoi les CE prétendent qu'il est possible de satisfaire à cette prescription exclusivement par le biais d'activités menées aux États-Unis. Cette assertion est contredite par les termes de la Loi et par le rapport du Congrès qui les explique.

QUESTIONS POSÉES AUX DEUX PARTIES

Question n° 43

Une mesure prise par un Membre au titre de la production d'un bien hors de son territoire peut-elle être une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC? Veuillez expliquer votre réponse, compte tenu des dispositions pertinentes de l'Accord SMC.

101. Oui. Bien que les dispositions de l'Accord SMC qui traitent de cette question en termes généraux ne soient pas parfaitement claires, certains points de l'Annexe I envisagent clairement l'octroi d'une subvention à des personnes qui se trouvent hors du territoire du Membre qui accorde la subvention. Les États-Unis sont donc d'accord avec ce que les CE ont dit au paragraphe 65 de leur première communication.

102. Les États-Unis notent d'emblée que la référence, dans la question, à l'expression "au titre de la production" n'est peut-être pas juste, au vu de la décision rendue récemment par l'Organe d'appel dans

[40] Article 3 de la Loi, modifiant l'article 942 b) 1) du Code des impôts.
[41] *Rapport du Sénat*, pages 8 et 9, pièce n° 3 des États-Unis.

l'affaire *États-Unis – Barres en acier au plomb*.[42] Bien que les États-Unis aient pensé auparavant que les subventions sont accordées pour des opérations de production, l'Organe d'appel a rejeté ce point de vue et a estimé au contraire qu'elles sont accordées à des personnes physiques ou morales.[43]

103. Dans ce contexte, plusieurs dispositions de l'Accord SMC abordent d'une certaine façon la question posée par le Groupe spécial. L'article 1.1 a) 1) fait référence à "une contribution financière des pouvoirs publics ou de tout organisme public du ressort territorial d'un Membre (dénommé dans le présent Accord les "pouvoirs publics") ...". Les mots "du ressort territorial d'un Membre" pourraient certes modifier l'expression "contribution financière" ou l'expression "tout organisme public". Mais, vu l'emplacement de la parenthèse, ils modifient plutôt l'expression "tout organisme public", de sorte que l'organisme public qui verse une contribution financière doit se trouver sur le territoire du Membre qui accorde prétendument une subvention, mais le bénéficiaire de la contribution financière ne doit pas nécessairement se trouver sur le territoire de ce Membre. Si l'on avait eu l'intention qu'il s'y trouve, cette disposition aurait sans doute été libellée comme suit: "une contribution financière *versée sur le territoire d'un Membre* par les pouvoirs publics, etc."

104. L'article 8.2 b) - qui n'est plus d'application - fait référence à l'"aide aux régions défavorisées sur le territoire d'un Membre ...". Toutefois, cette disposition n'éclaire pas la question du Groupe spécial car la référence au "territoire d'un Membre" limitait sans doute simplement les circonstances dans lesquelles une subvention pouvait être considérée comme ne donnant pas lieu à une action, ce qui est distinct de la question de savoir si une subvention existe.

105. L'article 28.1 fait référence aux "programmes de subventions qui auront été mis en place sur le territoire de tout Membre ...". Mais cela n'exclut pas que le bénéficiaire d'une subvention puisse se trouver hors du territoire d'un Membre.

106. Le paragraphe 6 de l'Annexe IV – qui ne s'applique plus lui non plus – disposait que les subventions accordées "par des autorités différentes sur le territoire d'un Membre seront totalisées". Toutefois, cette disposition, comme l'article 1.1 a) 1), fait sans doute référence au lieu où se trouve l'entité qui accorde la subvention, et non au lieu où se trouve le bénéficiaire.

107. Enfin, en ce qui concerne la notion de "territoire", le paragraphe 2 de l'Annexe IV, qui traite du calcul du taux global de subventionnement, prévoit, entre autres, que "la valeur [du] produit sera calculée comme étant la valeur totale des ventes de l'entreprise bénéficiaire ...". La note de bas de page 63 relative à ce paragraphe dit que "[l']entreprise bénéficiaire s'entend d'une entreprise située sur le territoire du Membre qui accorde la subvention". On peut interpréter cette note de deux façons. L'une est qu'elle redit simplement ce qui est supposé dans le reste de l'Accord SMC, à savoir que le bénéficiaire d'une subvention doit se trouver sur le territoire du Membre qui accorde la subvention. L'autre, en revanche, est que la note est nécessaire parce qu'il n'est *pas* supposé dans le reste de l'Accord que le bénéficiaire doit se trouver sur le territoire du Membre qui accorde la subvention. Cette seconde interprétation semblerait plus conforme aux principes de l'effet utile de l'interprétation des traités.

108. Un autre terme pertinent est "juridiction" qui, à l'article 2.1, désigne des entreprises, des branches de production ou des groupes d'entreprises ou de branches de production "relevant de la juridiction de l'autorité qui accorde la subvention ...". Dans le cas d'une subvention alléguée consistant en une mesure fiscale, il semblerait judicieux d'interpréter le terme "juridiction" comme désignant la compétence fiscale du Membre en question.

---

[42] *États-Unis – Imposition de droits compensateurs sur certains produits en acier au carbone, plomb et bismuth laminés à chaud originaire du Royaume-Uni*, WT/DS138/AB/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 7 juin 2000.

[43] *Id.*

109. Enfin, certains points de l'Annexe I concernent des pratiques qui impliquent souvent l'octroi d'une subvention à une personne située hors du territoire du Membre qui accorde la subvention. Dans le cas des crédits à l'exportation visés au point k), il s'agit souvent de "crédits acheteurs" accordés à une personne étrangère. De même, les subventions visées au point j) sont souvent accordées à des personnes étrangères.

110. Bien que la pratique des États-Unis en matière de droits compensateurs ne s'impose pas au Groupe spécial, les États-Unis font observer que le Département du commerce a l'habitude de considérer les subventions dites "transnationales" comme ne donnant pas lieu à une action. Autrement dit, une subvention peut exister lorsque le gouvernement d'un pays verse une contribution financière à une personne qui se trouve dans un autre pays, mais le Département du commerce n'impose pas de droits compensateurs dans ce cas. Il y a cependant quelques exceptions à ce principe.

Question n° 44

À supposer, pour les besoins du débat, que la réponse à la question n° 43 soit négative, en quoi une telle conclusion serait-elle pertinente, le cas échéant, pour l'examen des questions concernant la subordination des exportations dont est saisi le Groupe spécial en l'espèce?

111. Cette conclusion ne semble pas pertinente pour l'analyse de la subordination aux exportations et elle pourrait même avoir des conséquences négatives inattendues si elle était jugée pertinente.

112. Le fait qu'une contribution financière peut être qualifiée de "subvention" lorsqu'elle est versée à certains bénéficiaires et ne peut pas l'être lorsqu'elle est versée à d'autres semble peu pertinent pour déterminer si la mesure est subordonnée aux exportations. Là encore, la référence à la notion de spécificité – qui englobe la subordination aux exportations – permet de clarifier les choses.

113. Supposons que les pouvoirs publics accordent des prêts à des milliers d'entreprises appartenant à diverses branches de production, à un taux d'intérêt uniforme de 10 pour cent par exemple. Pour tous les bénéficiaires de ces prêts sauf un, la contribution financière des pouvoirs publics – sous la forme de prêts – ne constitue pas une "subvention" parce qu'aucun "avantage" n'est conféré. En effet, pour tous les bénéficiaires sauf un, un taux de 10 pour cent n'entraîne pas de différence entre le montant des intérêts qu'ils paient sur le prêt des pouvoirs publics et celui qu'ils paieraient sur un prêt commercial comparable, au sens de l'article 14 b) de l'Accord SMC.

114. Toutefois, pour une entreprise – dont la situation financière est plus mauvaise que celle des autres bénéficiaires – le taux d'intérêt de 10 pour cent entraîne *effectivement* une différence, de sorte qu'il existe une subvention. En examinant si cette subvention est spécifique, ignorerait-on le fait que des prêts ont été accordés aux mêmes conditions à des milliers d'autres entreprises, bien qu'ils ne répondent pas à proprement parler à la définition d'une "subvention" donnée dans l'Accord SMC? La réponse est évidemment "non".

115. Ainsi, une analyse de la spécificité ou de la subordination aux exportations portant exclusivement sur les dépenses des pouvoirs publics (ou les recettes publiques abandonnées) qui satisfont à la définition stricte d'une "subvention" donnerait des résultats singuliers et inattendus. Selon toute vraisemblance, des mesures considérées jusque-là comme non spécifiques deviendraient soudain des subventions spécifiques.

116. D'ailleurs, en ce qui concerne l'imposition des revenus de source étrangère, une approche axée sur une seule catégorie de transactions pouvant générer des revenus de source étrangère, comme les exportations, à l'exclusion des autres catégories, pourrait amener à qualifier de subventions les régimes fiscaux de la plupart des Membres. Cela découle du fait que, si l'on exclut des catégories de transactions pouvant générer des revenus de source étrangère toutes les catégories concernant des produits fabriqués à l'étranger, il risque de ne plus rester que la catégorie de transactions à

l'exportation. Selon la logique implicite dans la question, la non-imposition (totale ou partielle) des revenus de source étrangère provenant de transactions à l'exportation serait automatiquement subordonnée aux exportations, bien que la règle fiscale appliquée à ces revenus soit la même que celle qui s'applique aux revenus de source étrangère provenant d'autres types de transactions. L'absurdité de ce résultat montre que cette approche doit être incorrecte.

Question n° 45

Les revenus perçus à l'exportation sont-ils des revenus de source étrangère? D'aucuns pourraient penser que les "revenus de source étrangère" mentionnés dans la note de bas de page 59 devraient englober les revenus perçus à l'exportation puisque cette note se rapporte au point e) qui traite d'un type de subvention accordée spécifiquement au titre des exportations. Veuillez commenter.

117. Les revenus perçus à l'exportation peuvent englober et englobent généralement un certain montant de revenus de source étrangère. De par leur nature même, les exportations impliquent plus de deux pays dans une transaction commerciale. Elles peuvent impliquer des acheteurs étrangers, l'utilisation du produit à l'étranger, des activités de vente, de promotion et de distribution à l'étranger, la conclusion et l'exécution de contrats à l'étranger, le transfert de propriété et le paiement à l'étranger et d'autres éléments de caractère étranger. Certains ou la totalité de ces éléments peuvent générer des revenus qui sont assujettis à l'impôt dans le pays de résidence du contribuable et dans un pays étranger.

118. Le fait qu'un pays considère un revenu comme imposable ou non dépend de sa législation interne. Les pays emploient deux séries de règles très différentes qui peuvent avoir une influence à cet égard: les règles régissant la compétence fiscale et les règles servant à déterminer la source des revenus. En ce qui concerne la compétence fiscale, certains pays imposent les entreprises uniquement si elles ont un lieu d'activité fixe et durable et réalisent des opérations productives de revenus et même rentables, tandis que d'autres exigent une présence plus limitée et d'autres encore n'exigent aucune présence fixe ou établie. En ce qui concerne la source des revenus, certains pays considèrent comme "étrangère" une partie importante d'une transaction à l'exportation, d'autres une partie plus petite et d'autres encore une partie relativement faible. Il n'existe pas de règle admise au plan international indiquant dans quelles circonstances un exportateur peut être imposé dans le pays où ses produits sont expédiés; il n'y a pas non plus de règle indiquant quelle partie des revenus provenant d'une transaction à l'exportation peut être considérée comme "étrangère".

119. Le lien entre la note de bas de page 59 et le point e) confirme que les revenus perçus à l'exportation peuvent être des revenus de source étrangère, du moins en partie. Le point e) indique clairement que "[l']exonération, [la] remise ou [le] report, en totalité ou en partie, des impôts directs [...] accordés spécifiquement au titre des exportations" sont prohibés par l'article 3.1 a). Le fait que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 dispose que le point e) ne limite pas la possibilité, pour les Membres, de prendre des mesures en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère signifie que les Membres peuvent le faire même par le jeu d'une exonération, d'une remise ou d'un report accordés "spécifiquement au titre des exportations". Si les transactions à l'exportation ne génèrent pas de "revenus de source étrangère" au sens de la note de bas de page 59, on comprend mal pourquoi les rédacteurs ont ajouté la cinquième phrase de cette note relative au point e).

QUESTIONS POSÉES AUX CE

120. Les États-Unis voudraient commenter les questions suivantes posées aux CE par le Groupe spécial.

Question n° 1

Dans la section 3.2.5 de leur première communication, les Communautés européennes affirment que le régime de remplacement des FSC donne lieu à deux subventions qui peuvent être distinguées: la "subvention de remplacement de base" et la "subvention de remplacement élargie".

- **Faut-il en déduire que les CE demandent au Groupe spécial de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions alléguées?**

- **Les CE considèrent-elles que l'application d'une partie différente du régime de remplacement des FSC peut impliquer différents types de subventions au regard de l'Accord SMC?**

- **Veuillez indiquer la partie pertinente de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux* ("la Loi") qui décrit les deux subventions alléguées "qui peuvent être distinguées".**

- **Les CE pensent-elles que le statut d'une subvention au regard de l'Accord SMC est déterminé par les circonstances juridiques particulières dans lesquelles elle est accordée dans chaque cas?**

121. De l'avis des États-Unis, il serait malencontreux que le Groupe spécial scinde la Loi comme le suggèrent les CE. Les CE voudraient que le Groupe spécial examine la Loi comme si elle établissait une catégorie pour les revenus provenant de transactions à l'exportation et une autre catégorie pour les revenus provenant de tous les autres types de transactions. Comme l'ont expliqué les États-Unis, la Loi ne traite pas différemment les exportations et les autres transactions pouvant générer des revenus extraterritoriaux. Elle prévoit une seule exclusion qui s'applique à différents types de transactions réalisées à l'étranger.

122. Au lieu de l'analyse artificielle suggérée par les CE, les États-Unis proposent que le Groupe spécial examine la mesure telle qu'elle est. Ils estiment que le Groupe spécial devrait déterminer si l'exclusion (au moins partielle) des revenus extraterritoriaux provenant d'un large éventail d'activités, telles que la vente, la location ou d'autres transactions réalisées à l'étranger, constitue une subvention ou une subvention à l'exportation (entre autres choses). Si le Groupe spécial acceptait l'approche des CE, il donnerait en fait l'impression que la méthode appropriée pour analyser l'exclusion ou l'exemption de revenus étrangers consisterait à examiner comment elle s'applique d'abord aux exportations seules, puis aux autres transactions. Cette approche condamnerait de nombreuses mesures fiscales neutres à l'égard des exportations simplement parce qu'une sous-catégorie de contribuables soumis à la mesure se trouve être constituée d'exportateurs. De plus, elle établirait une distinction artificielle qui n'est pas justifiée par le texte de l'Accord SMC et qui n'existe pas en ce qui concerne la mesure en question.

123. Paradoxalement, alors qu'elles demandent au Groupe spécial de faire une distinction que la Loi ne fait pas, les CE isolent la règle des 50 pour cent et essaient de l'englober dans toutes les dispositions de la Loi. Aucune disposition ne traite différemment les transactions remplissant les conditions requises, mais une disposition distincte impose la règle des 50 pour cent. Comme la Loi établit la règle par une disposition distincte, les États-Unis pensent que le Groupe spécial devrait se prononcer séparément sur les allégations des CE concernant cette règle. Si le Groupe spécial estimait, par exemple, que la Loi accorde des subventions ou des subventions à l'exportation en raison de la règle des 50 pour cent, il devrait le dire. Il ne devrait pas condamner l'ensemble des dispositions de la Loi simplement parce qu'il juge problématique l'un de ses éléments, qui est susceptible d'être disjoint.

124. Ainsi, en examinant la Loi, le Groupe spécial devrait faire une distinction entre ses dispositions qui sont séparées dans la structure et la conception de la Loi. Les États-Unis s'opposent à des distinctions dont l'existence est alléguée par les CE mais qui ne se trouvent pas dans la Loi.

Question n° 3

Les Communautés européennes déclarent qu'elles "... ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)".[44] Cela signifie-t-il que les CE pensent que les mesures qui satisfont aux prescriptions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 sont des "mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation" au sens de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC?

125. Les États-Unis demandent respectueusement au Groupe spécial de se reporter aux paragraphes 170 à 176 de leur première communication où ils expliquent pourquoi, en vertu de la note de bas de page 5, une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 n'est pas prohibée par l'article 3.1 a) ni par aucune autre disposition de l'Accord SMC. Ni les CE ni une tierce partie n'ont contesté ce point.[45]

126. À cet égard, plusieurs questions complémentaires posées aux CE par le Groupe spécial semblent porter sur le point suivant: si l'on constatait que la Loi est subordonnée aux exportations en vertu de l'article 3.1 a), et non du point e), la note de bas de page 59 s'appliquerait-elle? De l'avis des États-Unis, il est clair que la réponse est "oui".

127. La note de bas de page 5 de l'Accord SMC est libellée comme suit: "Les mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation ne seront pas prohibées en vertu de cette disposition, ni d'aucune autre disposition du présent Accord." "Les mesures prises en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère" sont "désignées dans l'Annexe I [précisément dans la note de bas de page 59] comme ne constituant des subventions à l'exportation ...". Par conséquent, ces mesures relèvent de la note de bas de page 5, quel que soit le point particulier de l'Annexe I auquel la note de bas de page 59 se rapporte.

128. Toute autre conclusion aboutirait à un résultat absurde et pernicieux, à savoir que les mesures visant à éviter la double imposition qui sont prises "spécifiquement au titre des exportations", au sens du critère plus étroit du point e), sont autorisées, alors que les mesures comparables qui ne sont *pas* prises "spécifiquement au titre des exportations" mais qui sont quand même subordonnées aux exportations au sens de l'article 3.1 a) sont prohibées.

Question n° 5

Veuillez expliquer plus précisément la remarque faite au paragraphe 227 de la deuxième communication des CE.

129. Les États-Unis ne voient pas comment, aux termes de la Loi, "les revenus tirés par une société américaine de la distribution de produits étrangers peuvent en grande partie être gagnés aux États-Unis". Il leur semblerait plutôt que, si une société distribue des produits étrangers, elle le fait

[44] Deuxième communication des CE, paragraphe 181.

[45] Les États-Unis notent que, dans la première communication qu'il a présentée dans l'affaire *Brésil - Programme de financement des exportations pour les aéronefs - Deuxième recours du Canada à l'article 21:5 du Mémorandum d'accord*, WT/DS46 (2 mars 2001), paragraphe 54, note 42, le Canada déclare que la note de bas de page 59 est l'une des quatre dispositions de l'Annexe I visées par la note de bas de page 5. Les États-Unis ajoutent que, comme eux, le Canada a l'habitude de rendre publiques les communications qu'ils présentent dans les procédures de règlement des différends de l'OMC.

hors des États-Unis. Si une société perçoit des revenus en distribuant des produits destinés à être utilisés aux États-Unis, ces revenus ne peuvent pas être exclus.

130. Les États-Unis ne voient vraiment pas comment des revenus provenant de transactions réalisées entièrement à l'étranger ne constitueraient pas des revenus imposables dans un pays étranger et exposés, de ce fait, à une double imposition. Les États-Unis notent que le Canada partage leur avis sur ce point. Comme il l'a dit dans sa communication, l'élément "revenus étrangers" des "revenus extraterritoriaux" est le type de revenus qui fait généralement l'objet d'une mesure visant à éviter la double imposition. Il est donc tout à fait justifié que les États-Unis prennent une mesure pour éviter la double imposition de ces revenus.

131. Les États-Unis font observer en outre que, tout au long de cette procédure, les CE ont insisté sur le cas où l'activité exercée par un contribuable à l'étranger ne constitue pas un établissement stable. Mais elles ont ignoré le fait qu'un contribuable peut gagner des revenus extraterritoriaux exclus s'il exerce une activité qui *constitue* un établissement stable. La Loi assurerait dans ce cas une protection contre la double imposition, même si l'argument des CE s'appliquait.

Question n° 6

Les Communautés européennes allèguent que le régime de remplacement des FSC constitue une subvention à l'exportation prohibée contraire à l'article 3.1 a) *et* au point e) de l'Annexe I de l'Accord SMC. S'agit-il d'allégations subsidiaires? Selon les CE, laquelle doit être examinée en premier par le Groupe spécial?

132. De l'avis des États-Unis, il y a une obligation unique - qui est de ne pas accorder de subventions à l'exportation - et une allégation unique - selon laquelle les États-Unis n'ont pas respecté cette obligation. Il se peut tout simplement que les CE présentent des arguments subsidiaires pour étayer ce qui est en fait une allégation unique.

ANNEXE F-4

RÉPONSES DES ÉTATS-UNIS AUX QUESTIONS DES CE

(27 mars 2001)

Question n° 1

Les États-Unis ne contestent pas que l'avantage qui était prévu pour les contribuables dans le cadre du régime FSC est arithmétiquement équivalent à celui prévu dans le cadre de la loi. Existe-t-il une quelconque raison empêchant des transactions et des contribuables qui auraient bénéficié du régime FSC d'obtenir, dans l'avenir, des avantages équivalents dans le cadre de la loi?

Réponse

L'"avantage" prévu dans le cadre du régime FSC n'est **pas** "arithmétiquement équivalent" au calcul des revenus extraterritoriaux exclus, puisque les chiffres utilisés pour déterminer l'élément quantitatif de l'exclusion prévue par la loi ne sont pas identiques aux chiffres utilisés dans le régime FSC. Et, même s'il y avait équivalence arithmétique, la question est sans intérêt. Dans l'affaire *FSC*, ni le Groupe spécial ni l'Organe d'appel n'ont contesté les pourcentages contenus dans les dispositions FSC. Les tentatives des CE pour comparer les dispositions du régime FSC et celles de la loi ne sont donc ni valables ni utiles.

En vertu de la loi, la catégorie des revenus exclus du revenu brut aux États-Unis est définie sur la base d'un élément quantitatif et d'un élément qualitatif. Les pourcentages figurant dans l'article 941 fournissent l'élément quantitatif. L'élément qualitatif définit une catégorie de revenus faisant l'objet de l'exclusion plus large que celle qui aurait été admise à bénéficier de l'exemption dans le cadre du régime FSC antérieur. Surtout, la définition qualitative de la catégorie de revenus que les États-Unis ont décidé de ne pas assujettir à l'impôt s'applique indépendamment du point de savoir si les revenus sont tirés de l'exportation et aussi du point de savoir si les revenus sont réalisés par une personne physique américaine ou étrangère, par une société américaine ou étrangère, ou par un partenariat ou une autre entité intermédiaire. Il est donc fallacieux d'essayer de comparer le régime FSC antérieur avec la loi sur la base des similarités existant entre les mesures quantitatives.

Question n° 2

Selon le Bureau du budget du Congrès, le nouveau régime impliquera un accroissement des dépenses fiscales par rapport au régime FSC. Veuillez fournir des détails sur les raisons de cet accroissement des dépenses fiscales.

Réponse

La loi définit une catégorie de revenus qui sont exclus du revenu brut et qui ne sont pas, de ce fait, assujettis à l'impôt. Comme, à la différence du régime FSC, la loi s'applique à une catégorie définie de revenus, indépendamment du point de savoir si les revenus en question sont tirés de ventes à l'exportation et sans tenir compte du contribuable qui réalise les revenus, les pertes de recettes estimatives découlant de la loi sont indépendantes des pertes de recettes découlant du régime FSC antérieur et supérieures à celles-ci. À cet égard, le Bureau du budget du Congrès présenterait des prévisions de pertes de recettes analogues si le Congrès réduisait le taux de l'impôt sur les sociétés en général.

De façon plus générale, les CE se réfèrent de manière systématiquement erronée à l'expression "dépenses fiscales". Il semble que cette référence erronée découle du fait que les CE ne comprennent pas cette expression. Il est déterminé si une disposition est une dépense fiscale sur la base d'un large concept théorique des "revenus" qui est de plus vaste portée que celui des "revenus" au sens où ils sont définis dans la législation des États-Unis concernant l'impôt sur le revenu. Dans l'affaire *FSC*, l'Organe d'appel a rejeté l'utilisation de points de référence fondés sur les revenus théoriquement susceptibles d'être assujettis à l'impôt, en faveur du point de repère effectivement établi dans le cadre de la législation du Membre. L'analyse des dépenses fiscales à laquelle les CE recourent n'est donc pas particulièrement utile pour trouver une solution au présent différend.

Question n° 3

Dans quelle mesure cet accroissement estimatif des dépenses fiscales peut-il être imputé à des transactions impliquant des produits fabriqués à l'étranger? Quelles sont les autres raisons de l'accroissement des dépenses fiscales?

Réponse

Voir la réponse aux questions n° 2 et 4.

Question n° 4

Les autorités américaines ont-elles établi d'autres études ou estimations des effets de la loi?

Réponse

Les États-Unis n'ont pas connaissance d'autres études ou estimations des effets de la loi qui auraient été établies.

Question n° 5

Pourquoi l'article 942 a) 3) de la loi laisse-t-il aux contribuables le choix d'exclure toute transaction des revenus du commerce extérieur au sens de la loi et, par conséquent, du champ de l'exclusion fiscale prévue pour les revenus extraterritoriaux?

Réponse

Il est expliqué ceci dans l'historique de la loi: "Un contribuable peut choisir de traiter les recettes brutes tirées d'une transaction comme n'étant pas des recettes brutes du commerce extérieur. Par suite de ce choix, le contribuable peut bénéficier, au titre des revenus en question, d'un crédit d'impôt étranger, à la place de l'exclusion, pour éviter une double imposition." *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), page 8; *voir aussi le rapport de la Chambre* (pièce n° 3 des États-Unis), page 21.

Question n° 6

Pourquoi l'article 943 a) 3) de la loi prévoit-il que cinq catégories de biens ne sont pas susceptibles de procurer des revenus exclus au sens de la loi? Pourquoi l'article 943 a) 4) autorise-t-il le Président à décider que s'il considère que d'autres biens sont disponibles en quantités insuffisantes, ceux-ci ne seront pas susceptibles de procurer des revenus exclus au sens de la loi?

Réponse

Ni la loi ni l'historique de la loi, comme il ressort des rapports des commissions du Congrès pertinentes, n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant de l'article 943 a) 3) et 4).

Question n° 7

Pourquoi le nouvel article 943 d) 1) dispose-t-il que: "Aux fins de l'article 114 d), l'impôt retenu à la source ... ne sera pas considéré comme payé ou exigible s'agissant des revenus extraterritoriaux qui sont exclus du revenu brut en vertu de l'article 114 a)."? Pourquoi le nouvel article 943 d) 2) prévoit-il une exception pour les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises qui sont calculés conformément à l'article 941 a) 1) A)?

Réponse

Ni la loi ni l'historique de la loi, comme il ressort des rapports des commissions du Congrès pertinentes, n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant de l'article 943 d).

Question n° 8

Le gouvernement des États-Unis a-t-il déjà établi, ou entend-il établir, des directives ou règlements se rapportant à la loi?

Le Département du Trésor (le "Trésor") des États-Unis et l'Administration fiscale des États-Unis ont déjà publié le formulaire 8873, utilisé pour calculer le montant de l'exclusion. Le Trésor et l'Administration fiscale prévoient actuellement de publier les directives additionnelles suivantes: i) guide de procédure fiscale contenant des directives sur les choix offerts dans le cadre de la loi, ii) note contenant des directives sur des aspects spécifiques de la loi, et iii) proposition de règlement d'interprétation de la loi.

Question n° 9

Lorsqu'il a décidé d'assujettir à des droits compensateurs les *pâtes alimentaires en provenance d'Italie* (affaire C-475-819, 14 juin 1996), le Département du commerce a déterminé que le gouvernement italien accordait une subvention dans la mesure où il exemptait des entreprises du sud de l'Italie de l'impôt local sur le revenu pendant une durée de dix ans, alors que les entreprises du nord de l'Italie devaient acquitter cet impôt. Si le gouvernement italien réduisait sa compétence fiscale et excluait les bénéfices pertinents réalisés par des entreprises du sud de l'Italie de sa définition du revenu brut (modifiant ainsi son point de référence interne applicable), les États-Unis considèrent-ils qu'il n'existerait pas de subvention?

Réponse

Voir la réponse à la question n° 11.

Question n° 10

Conformément à l'article 80HHC de la loi relative à l'impôt sur le revenu de l'Inde, le gouvernement indien autorise les exportateurs à déduire de leur revenu imposable les bénéfices tirés de leurs exportations de marchandises. Dans un certain nombre d'enquêtes en matière de droits compensateurs, par exemple *Certain Iron-Metal Castings From India: Preliminary Results*

of Countervailing Duty Administrative Review **(Certaines pièces moulées en fer en provenance d'Inde: résultats préliminaires du réexamen administratif en matière de droits compensateurs) (affaire C-533-063, 64 FR 61592, 12 novembre 1999), le Département du commerce a estimé que cette exemption des bénéfices réalisés à l'exportation du champ de l'impôt sur le revenu, considérée comme une subvention à l'exportation, justifiait l'application de droits compensateurs. Si le gouvernement indien réduisait sa compétence fiscale et excluait lesdits bénéfices tirés des exportations de sa définition du revenu brut (modifiant ainsi son point de référence interne applicable), les États-Unis considèrent-ils qu'il n'existerait pas de subvention?**

Réponse

Voir la réponse à la question n° 11.

Question n° 11

De façon plus générale, comment les États-Unis réagiraient-ils si un Membre de l'OMC excluait de sa compétence fiscale tous les bénéfices tirés des ventes de produits destinés à une consommation finale à l'étranger?

En ce qui concerne la question n° 9, la mesure italienne en question constituait une exception par rapport au point de référence interne applicable. De même, en ce qui concerne la question n° 10, la mesure indienne prévoyait une déduction spéciale pour des revenus qui seraient assujettis à l'impôt selon le point de référence interne applicable en Inde. Les questions n° 9 à 11 portent, essentiellement, sur le même aspect: comment les États-Unis réagiraient-ils si un autre Membre modifiait son point de référence interne applicable?

En ce qui concerne ces questions, les États-Unis renvoient les CE à la réponse des États-Unis à la question n° 20 du Groupe spécial.

Question n° 12

En relation avec l'article 351.514 de son règlement en matière de droits compensateurs, le Département du commerce dit ceci sur les subventions à l'exportation:

> **Toutefois, selon le nouveau critère prévu à l'article 351.514, si les exportations ou, les exportations prévues, étaient la seule condition ou bien une condition parmi plusieurs autres pour accorder à une entreprise le statut d'entreprise pionnière, nous considérerions tous les avantages conférés à l'entreprise dans le cadre du programme comme des subventions à l'exportation, sauf si l'entreprise en question pouvait clairement démontrer qu'elle avait été admise à bénéficier des avantages en question exclusivement sur la base de critères non liés aux exportations. Dans ce cas, nous ne considérerions pas la subvention à cette entreprise comme une subvention à l'exportation.**

Les États-Unis considèrent-ils que cette pratique est conforme à l'*Accord SMC*?

Réponse

De même que les CE ont refusé de traiter de manière détaillée la question de savoir ce qu'il adviendrait des régimes fiscaux de leurs propres États membres selon les interprétations de l'Accord SMC que les CE avançaient en l'espèce, les États-Unis refusent de se livrer à des spéculations sur le statut de l'article 351.514 par rapport à l'Accord SMC. Les États-Unis font

simplement observer que ce règlement est antérieur à tous les rapports de l'Organe d'appel explicitant le sens du terme "subordonnées" tel qu'employé dans l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.

Les États-Unis tiennent à ajouter que selon le texte cité les exportations sont une "condition" pour accorder le statut d'entreprise pionnière, et il peut effectivement être exigé des entreprises qu'elles conviennent d'exporter un certain pourcentage de leur production en échange du statut d'entreprise pionnière, comme il ressortait de la partie de l'avis du Département du commerce que les CE ont omise.[1] Cette disposition est bien différente de la loi, qui prévoit qu'un contribuable peut tirer des revenus exclus de transactions à l'exportation, mais sans être tenu d'exporter pour réaliser des revenus exclus.

Question n° 13

Une entreprise basée au Texas produit exclusivement des tracteurs agricoles et les vend directement à deux clients non liés. L'un de ces clients est en Californie et l'autre en France. L'entreprise tire un bénéfice identique de chaque transaction. Pour laquelle de ces transactions l'entreprise peut-elle demander à bénéficier de la loi sur le remplacement du régime FSC? Veuillez expliquer pourquoi.

Réponse

L'entreprise peut tirer des revenus extraterritoriaux exclus de ses ventes aussi bien au client en Californie qu'au client en France. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur réponse à la question n° 11 du Groupe spécial, la loi permet à un fabricant américain de produits de tirer des revenus exclus de ses ventes à des acheteurs nationaux, à condition que les produits en question soient utilisés hors des États-Unis. Dans la mesure où les tracteurs agricoles sont utilisés hors des États-Unis, l'entreprise peut tirer des revenus extraterritoriaux exclus de ses ventes au client en Californie et au client en France.

Cela s'explique de plusieurs manières. Par exemple, un client dans le sud de la Californie peut acheter des tracteurs destinés à des activités agricoles de l'autre côté de la frontière, au Mexique. Dans cette hypothèse, en vendant des tracteurs agricoles dans ces circonstances, l'entreprise se procurerait des revenus exclus dans le cadre de la loi, à supposer que l'entreprise du Texas remplisse les autres conditions prévues dans la loi.

Question n° 14

La même entreprise commence alors à produire des tondeuses à siège. Dans quelles circonstances peut-elle utiliser ce produit pour obtenir encore des avantages en vertu de la loi?

Réponse

La loi ménage à l'entreprise du Texas une flexibilité importante pour sa décision en matière de production. L'entreprise pouvait tirer des revenus extraterritoriaux exclus de i) la vente ou la location-vente de tracteurs produits aux États-Unis, ii) la vente ou la location-vente de tracteurs achetés à une société américaine liée ou non liée ayant une installation de production à l'étranger, iii) la vente ou la location vente de tracteurs produits dans le cadre d'un accord d'expédition avec une société américaine liée ou non liée ayant une installation de production à l'étranger, iv) la vente ou la location vente de tracteurs achetés à une entreprise industrielle étrangère liée ou non liée ayant choisi

[1] Pour être tout à fait précis, les CE n'ont pas cité le règlement proprement dit mais plutôt son préambule, qui explique le règlement et fait référence aux observations du public présentées dans le cadre de la procédure normative qui a abouti au règlement.

d'être assimilée aux entreprises nationales, v) la vente ou la location vente de tracteurs produits dans le cadre d'un accord d'expédition avec une entreprise industrielle étrangère liée ou non liée ayant choisi d'être assimilée aux entreprises nationales, ou de vi) l'établissement de sa propre installation de production à l'étranger et la vente ou la location vente de tracteurs produits dans cette installation.

De manière plus générale, le point de savoir si l'entreprise en question fabrique des tracteurs agricoles, des tondeuses à siège ou une gamme de production totalement différente est sans intérêt.

Question n° 15

Les États-Unis peuvent-ils expliquer les objectifs/buts économiques, sociaux, politiques ou fiscaux de la disposition limitant à 50 pour cent la teneur en éléments d'origine étrangère?

Réponse

Ni la loi ni l'historique de la loi, comme il ressort des rapports des commissions du Congrès pertinentes, n'indiquent quelle était l'intention du législateur s'agissant de la règle des 50 pour cent.

Question n° 16

Quels sont, selon les États-Unis, les effets à attendre de la disposition limitant à 50 pour cent la teneur en éléments d'origine étrangère?

Réponse

Nous ne voyons pas clairement ce que les CE entendent par "effets" dans cette question. De plus, il n'est pas exact de qualifier la disposition en question de "disposition limitant à 50 pour cent la teneur en éléments d'origine étrangère" puisqu'elle n'impose pas de restriction générale concernant la teneur en éléments d'origine étrangère; les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" pouvaient inclure un produit composé entièrement d'éléments d'origine étrangère. Dans le contexte des points soulevés par les CE en relation avec la règle des 50 pour cent, les États-Unis ne prévoient pas que ladite règle aura pour "effet" d'obliger les contribuables à utiliser des produits nationaux de préférence à des produits étrangers pour se procurer des revenus extraterritoriaux.

Question n° 17

Les États-Unis admettent-ils que si la valeur loyale d'un produit peut être imputable à hauteur de plus de 50 pour cent à des articles et à des coûts de main-d'œuvre directe au sens de l'article 943 a) 1) C) du Code des impôts, cette proportion de 50 pour cent ne peut pas être représentée entièrement par des éléments d'origine étrangère?

Réponse

Voir la réponse des États-Unis à la question n° 8 du Groupe spécial.

Question n° 18

Ne faut-il pas en déduire qu'une certaine partie de cela doit être d'origine étrangère?

Réponse

Dans la mesure où par "cela" les CE entendent des articles, la réponse est "non". Voir la réponse des États-Unis à la question n° 8 du Groupe spécial.

Question n° 19

Comment le régime de remplacement des FSC est -il appliqué aux ventes de produits agricoles produits à l'étranger? Comment la règle limitant la teneur en élément d'origine étrangère est-elle appliquée aux récoltes sur pied, aux produits fraîchement récoltés et aux produits agricoles triés et nettoyés?

Réponse

La loi ne contient pas de dispositions spéciales pour les produits agricoles.

À cet égard, les CE semblent déduire des déclarations faites par les États-Unis, durant la phase initiale de la présente procédure, sur la définition des "biens d'exportation" dans le régime FSC et son application aux produits agricoles que les États-Unis admettent en quelque sorte, dans le cadre de la procédure en cours, qu'un produit agricole produit à l'étranger ne pouvait jamais remplir la condition limitant à 50 pour cent la valeur de certains éléments d'origine étrangère et, de ce fait, ne pouvait jamais être admis à bénéficier de l'exclusion prévue par la loi. *Première communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphes 220 et 221. Bien entendu, dans la déclaration citée par les CE, les États-Unis exprimaient simplement l'idée que, compte tenu des modalités d'approvisionnement vraisemblables des producteurs agricoles américains, la définition des "biens d'exportation" donnée dans le régime FSC était peu susceptible d'avoir quelconque effet concret.

Pour être clair, toutefois, les États-Unis n'ont jamais admis ce que prétendent les CE et lorsqu'elles font une telle affirmation, les CE ne tiennent pas compte des différences entre la définition des "biens d'exportation" donnée dans le régime FSC et la règle des 50 pour cent énoncée dans la loi. Selon le régime FSC, l'un des critères concernant les "biens d'exportation" était que 50 pour cent au maximum de la valeur loyale et marchande du bien pouvaient être imputables à des produits importés. Mais suivant la loi, le critère pour les "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" est que 50 pour cent au maximum de la valeur loyale et marchande d'un produit peuvent être imputables à la somme de la valeur des articles d'origine étrangère et du coût de la main-d'œuvre directe étrangère. Les États-Unis estiment que les produits agricoles produits à l'étranger peuvent satisfaire à cette prescription et qu'ainsi ils peuvent générer des revenus extraterritoriaux exclus.

C'est bien entendu aux CE, en tant que partie plaignante, qu'il appartient de démontrer que les produits agricoles ne pouvaient pas répondre à la définition des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises, mais les CE n'ont rien démontré à cet effet. Même si les États-Unis ne sont pas tenus de réfuter les affirmations infondées des CE, les États-Unis font néanmoins observer que d'après les données disponibles des produits agricoles produits à l'étranger pouvaient satisfaire à la règle des 50 pour cent.

Par exemple, d'après des données du Département de l'agriculture des États-Unis concernant la production américaine en 1999, la "valeur brute totale de la production"[2] de fèves de soja (en dollars par acre plantée) était de 178,00 dollars. Le coût des éléments qui pouvaient valablement être considérés comme des "articles" (semences, engrais, amendements synthétiques, fumier et produits chimiques) s'élevait à 52,98 dollars. Le coût de la main-d'œuvre employée et le coût d'opportunité de la main-d'œuvre non rémunérée s'élevaient à 20,90 dollars. Le coût total des articles et de la main-d'œuvre était donc de 73,88 dollars, soit un chiffre représentant nettement moins de 50 pour cent de 178 dollars. En fait, ce chiffre est inférieur au principal élément de coût, à savoir le coût d'opportunité des terres (prix de location), qui s'établissait à 77,66 dollars.

[2] Il se peut que la "valeur brute de la production" ne corresponde pas précisément à la "valeur loyale et marchande" utilisée dans la loi, mais c'est la notion la plus proche utilisée dans les données.

Il s'agit certes de données américaines, mais elles ne sont ni plus ni moins représentatives que les données prétendument européennes fournies par les CE dans les annexes jointes à leurs communications. Et il convient, bien entendu, de répéter que ce sont les CE, et non les États-Unis, qui ont l'obligation d'apporter la démonstration.

Question n° 20

Les États-Unis font valoir que l'exclusion des "revenus extraterritoriaux" du champ de l'impôt est justifiée en tant que mesure visant à éviter la double imposition. Cela implique nécessairement que les revenus en question pouvaient être assujettis à l'impôt dans des pays étrangers. Les États-Unis admettent-ils par conséquent que des pays étrangers qui ou bien n'ont pas de conventions fiscales bilatérales avec les États-Unis, ou bien les dénoncent, peuvent exiger des exportateurs américains un impôt sur les bénéfices que ceux-ci réalisent en exportant depuis leur territoire?

Réponse

Comme les États-Unis l'ont expliqué dans les communications qu'ils ont déjà présentées au Groupe spécial, la loi exige que les transactions générant des revenus extraterritoriaux soient caractérisées par divers éléments étrangers qui sont susceptibles d'établir l'existence d'un lien suffisant avec un régime fiscal étranger pour que des contribuables des États-Unis puissent être assujettis à l'impôt étranger.

Les transactions susceptibles de générer des revenus extraterritoriaux doivent porter sur des biens utilisés, consommés ou cédés hors des États-Unis. Ainsi, les acheteurs de ces biens se trouvent normalement hors des États-Unis, ils autorisent ou effectuent le paiement des biens dans un autre pays et, dans bien des cas, la propriété est également transférée dans cet autre pays. En outre, il est exigé qu'une certaine partie des activités économiques se déroule à l'étranger pour ce qui est des fonctions de vente et de distribution associées aux transactions remplissant les conditions requises. Quand ces éléments étrangers sont présents, un régime fiscal étranger peut être conduit à assujettir à l'impôt les bénéfices tirés des ventes de biens réalisées par des exportateurs américains à des clients étrangers. Dans leur réponse à la question n° 12 du Groupe spécial, les États-Unis ont fourni plusieurs exemples de régimes fiscaux étrangers susceptibles d'assujettir à l'impôt les revenus extraterritoriaux tirés de ventes à l'exportation.

Les États-Unis considèrent donc qu'il existe un risque important de double imposition pour les revenus extraterritoriaux exclus, et c'est pour cette raison que la loi prévoit la dispense nécessaire pour cette catégorie de revenus de source étrangère. Quant à la question de savoir si les compétences fiscales étrangères *devraient* chercher à assujettir à l'impôt les revenus extraterritoriaux exclus, elle relève plutôt des autorités fiscales étrangères.

Question n° 21

Si un producteur américain vend un bien directement à un client dans un pays tiers, les revenus tirés de cette transaction sont-ils de source étrangère?

Réponse

Voir la réponse des États-Unis à la question n° 45 du Groupe spécial.

Question n° 22

En quoi l'exemption prévue pour ces revenus peut-elle être une mesure en vue d'éviter la double imposition?

Réponse

L'exclusion des revenus extraterritoriaux est une mesure de protection contre la double imposition précisément parce que les revenus extraterritoriaux exclus peuvent être assujettis à l'impôt à l'étranger. Voir les réponses des États-Unis aux questions n° 12 et 45 du Groupe spécial et à la question n° 20 des CE.

Question n° 23

Si l'intention de la loi est d'éviter la double imposition, pourquoi contient-elle une disposition limitant la teneur en éléments d'origine étrangère?

Réponse

Le fait que la règle des 50 pour cent puisse avoir pour effet de restreindre la catégorie des transactions générant des revenus extraterritoriaux exclus est sans rapport avec la question de savoir si l'exclusion entre dans le cadre de la note de bas de page 59. Comme les États-Unis l'ont expliqué dans leur réponse à la question n° 19 du Groupe spécial, rien dans la note de bas de page 59 n'exige qu'une mesure destinée à éviter la double imposition règle le problème de la double imposition d'une manière complète ou précise. Autrement dit, il n'est pas nécessaire que tous les revenus pouvant donner lieu à une double imposition fassent l'objet d'une mesure particulière de protection contre la double imposition pour pouvoir considérer qu'il s'agit d'une mesure "en vue" d'éviter la double imposition ou que cette mesure entre dans le cadre de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Cela est particulièrement évident en cas d'utilisation de crédits d'impôt, qui s'appliquent seulement à certains impôts étrangers et qui, même lorsqu'ils sont effectivement appliqués, procurent souvent une protection qui n'est pas complète.

En conséquence, les États-Unis font valoir que la règle des 50 pour cent n'a pas d'incidence sur l'interprétation et l'application de la note de bas de page 59.

Question n° 24

Selon les États-Unis, est-il compatible avec l'*Accord SMC* qu'un Membre de l'OMC laisse à ses sociétés favorisées le droit d'opter pour un système de dispense de la double imposition plus généreux, auquel ne sont pas admis les autres contribuables?

Réponse

Les États-Unis ne comprennent pas ce que signifient les CE quand elles font référence à des "sociétés favorisées". Les États-Unis considèrent que la loi ne s'applique absolument pas à un groupe de contribuables restreint ou "favorisé".

De même, si les États-Unis se félicitent de constater que les CE reconnaissent encore une fois les avantages de la méthode de l'exemption, ils ne pensent pas qu'il soit exact de dire que la méthode de l'exemption est toujours "un système de dispense de la double imposition plus généreux". Selon la situation du contribuable, l'application de la méthode du crédit d'impôt est, dans certains cas, plus favorable au contribuable.

Dans la mesure où, à travers cette question, les CE font à nouveau valoir d'une autre manière que les États-Unis ne devraient pas être autorisés à prévoir différents mécanismes pour éviter la double imposition, les États-Unis rappellent qu'ils ont expliqué dans les paragraphes 35 à 38 de leur deuxième communication pourquoi les pays peuvent s'en remettre, et s'en remettent effectivement, à différentes méthodes pour éviter la double imposition. Il s'agit là d'une pratique courante et bien acceptée. En France, par exemple, avec la permission du Ministère de l'économie et des finances une société française peut choisir d'être imposée sur son revenu mondial et obtenir une dispense d'impôt pour les pertes qu'elle supporte au niveau mondial. Ainsi, dans le contexte des subventions à l'exportation, la question des autres méthodes possibles de protection contre la double imposition ne devrait pas être posée, en particulier quand il n'est pas conféré des avantages uniques ou spéciaux aux exportateurs exclusivement.

Suivant les États-Unis, l'essentiel est qu'il n'est pas prévu de crédits d'impôt étranger aux États-Unis pour les revenus exclus. Il n'y a donc pas de "système de dispense de la double imposition plus généreux".

Question n° 25

Selon les États-Unis, est-il compatible avec l'*Accord SMC* d'autoriser des sociétés favorisées à doubler le montant de l'avantage prévu dans le système du Membre en vue d'éviter à certains bénéficiaires la double imposition?

Réponse

Voir la réponse à la question n° 24.

Question n° 26

La législation des États-Unis contient-elle des règles contre l'érosion fiscale destinées à éviter l'exclusion injustifiée de "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises" dans tous les cas où ces revenus ne sont assujettis à l'impôt dans aucun autre pays et où, dès lors, il n'y a pas de double imposition? Les règles des États-Unis énoncées dans la sous-partie F ont pour objet d'éviter le report injustifié d'impôt, mais les États-Unis envisagent-ils des mesures pour éviter une application abusive éventuelle de la Loi sur le remplacement du régime FSC?

Réponse

La loi prévoit effectivement certaines mesures en vue d'éviter l'évasion fiscale. Par exemple, il est dit dans l'article 943 e) 1) qu'une société étrangère qui choisit d'être traitée comme une société américaine au regard de la loi doit renoncer à tous les avantages des conventions. Si la société étrangère qui a fait ce choix pouvait être admise à bénéficier des avantages d'une convention conclue par les États-Unis, elle pourrait alors faire valoir qu'en vertu de ladite convention elle restait un résident de son ressort de compétence initial en vertu de la disposition de la convention permettant le "départage" et obtenir ainsi une exemption pour tous ses revenus relevant de la convention. Cela irait à l'encontre de l'objet même du choix de l'assimilation aux entreprises nationales, qui est de placer toutes les activités manufacturières étrangères sur un pied d'égalité par rapport au système fiscal américain. Bien que les CE aient exprimé leur objection catégorique à cette règle, celle-ci est conçue en vue d'éviter l'évasion fiscale et la double non-imposition des revenus.

ANNEXE F-5

OBSERVATIONS DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES SUR LES RÉPONSES DES ÉTATS-UNIS AUX QUESTIONS POSÉES À LA SUITE DE LA RÉUNION DU GROUPE SPÉCIAL

(3 avril 2001)

1. Les CE[1] croient que le Groupe spécial connaît bien leur position sur la plupart des points évoqués par les États-Unis dans leurs réponses aux questions posées par les CE et par le Groupe spécial à la suite de la réunion du Groupe spécial avec les parties. Elles se borneront donc à formuler les brèves observations ci-après, soit parce que leur position sur tel ou tel point n'est peut-être pas tout à fait claire pour le Groupe spécial, soit qu'elles estiment qu'une observation de leur part pourrait aider le Groupe spécial dans sa tâche.

1. Pertinence de l'historique

2. Les États-Unis font précéder leurs réponses aux questions du Groupe spécial de quelques observations portant sur les éléments des travaux préparatoires que les CE ont présentés à la réunion du Groupe spécial dans leur Déclaration finale.[2]

3. Les États-Unis font valoir que lorsqu'ils interprètent des lois américaines, les tribunaux américains n'attachent pas beaucoup d'importance aux déclarations faites en séance au Congrès des États-Unis, mais se fient davantage aux rapports des commissions pour discerner la volonté du Congrès. Ils concluent en affirmant que:

> Ainsi, des conjectures *a posteriori* sur l'intention du Congrès, du genre de celles que recherchaient les CE, ne sont rien de plus que de simples conjectures dépourvues de pertinence juridique.[3]

4. Les CE voudraient simplement rappeler qu'elles n'invoquaient pas l'historique de la Loi sur le remplacement du régime FSC à des fins d'interprétation. Les termes de cette mesure sont tout à fait clairs. Les CE réagissaient au refus des États-Unis de répondre à une série de questions concernant les *buts* poursuivis par les États-Unis (et non pas seulement par le Congrès) lorsqu'ils l'ont adoptée. (Dans leur moyen de défense, les États-Unis ont fait état d'un but allégué de la Loi sur le remplacement du régime FSC lorsqu'ils ont soutenu que cette loi avait été "influencée par les travaux du Congrès" portant sur l'examen du système fiscal américain.[4])

5. Les États-Unis affirment ne pas savoir pourquoi la Loi sur le remplacement du régime FSC contient une limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère, pourquoi elle n'est pas applicable aux produits disponibles en quantités insuffisantes et pourquoi une mesure qui est censée éviter la double imposition n'est applicable qu'aux produits ayant une teneur en éléments d'origine étrangère

[1] Dans un souci de concision, les Communautés européennes se désignent elles-mêmes par l'abréviation "CE". Elles demandent toutefois que l'expression "Communautés européennes" soit employée dans le rapport du Groupe spécial.

[2] Déclaration finale des CE à la réunion du Groupe spécial, paragraphes 3 à 9 et pièces n° 16 à 19 des CE.

[3] Réponses des États-Unis aux questions des CE, observations préliminaires.

[4] Première communication écrite des États-Unis, paragraphes 24 et 25.

limitée et "non destinés à une utilisation finale aux États-Unis".[5] Il ressort de l'historique qu'en fait les États-Unis savaient pourquoi ces dispositions étaient reprises du régime FSC ou insérées dans le régime de remplacement des FSC.

2. Déclarations erronées des États-Unis concernant la Loi sur le remplacement du régime FSC

6. Les États-Unis ont présenté quelques allégations factuelles erronées concernant leur Loi sur le remplacement du régime FSC. Les CE sont stupéfaites devant une telle démarche, entreprise par les États-Unis à un stade aussi tardif de la procédure.

7. Au paragraphe 51 de leurs réponses aux questions du Groupe spécial, les États-Unis indiquent que:

> ... les revenus extraterritoriaux exclus seraient des revenus de source étrangère en vertu [des] règles [américaines] régissant la détermination de la source, énoncées aux articles 862 a) 4) et 863 b) du Code des impôts.

Dans le même esprit, les États-Unis affirment au paragraphe 60 que:

> Toutefois, l'exclusion des revenus extraterritoriaux est limitée aux revenus de source étrangère provenant de la vente ou de la location de biens destinés à être utilisés hors des États-Unis, parce que les États-Unis ont décidé de ne pas céder leur compétence fiscale première sur les revenus de source américaine.

8. Il est tangible que ces déclarations sont fausses et contredisent ce que les États-Unis ont affirmé pendant la réunion avec le Groupe spécial.[6] Les CE se sentent dans l'obligation d'expliquer pourquoi les revenus de source étrangère et les revenus extraterritoriaux sont des notions qui n'ont absolument aucun lien entre elles.

9. La notion de revenus extraterritoriaux est une création nouvelle de la Loi sur le remplacement du régime FSC. Celle de revenus de source étrangère est bien établie en droit fiscal américain où elle constitue un moyen de résoudre la question de la compétence fiscale première aux fins des dispositions législatives qui ont pour effet d'éliminer ou du moins d'alléger la double imposition. Ainsi, une société étrangère est généralement assujettie à l'impôt américain pour ses revenus de source américaine, mais non pour ses revenus de source étrangère.[7] Une société américaine, tout en étant assujettie à l'impôt sur ses revenus provenant du monde entier, peut généralement prétendre à un crédit d'impôt étranger pour l'élément de son revenu qui a sa source hors des États-Unis.[8]

10. Des revenus extraterritoriaux pourraient être en totalité de source américaine, en totalité de source étrangère ou provenir des deux sources combinées. Si un produit était fabriqué aux États-Unis puis vendu par le fabricant à une autre partie pour utilisation hors des États-Unis dans une transaction au cours de laquelle il y aurait transfert de propriété du fabricant à l'acheteur à l'intérieur des États-Unis, les revenus réalisés par le fabricant seraient entièrement de source américaine. Réciproquement, si le produit était fabriqué et vendu en Europe par une société américaine ou une

---

[5] Comme cela est noté dans les paragraphes 3 à 9 de la Déclaration finale des CE à la réunion du Groupe spécial et confirmé dans les réponses des États-Unis aux questions n° 2, 3, 4, 6, 7, 15 et 16 des CE.

[6] Dans leur réponse orale à ce qui est devenu la question n° 21 des CE aux États-Unis, les États-Unis ont répondu (à juste titre) et répété un certain nombre de fois que la source des revenus n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer si des revenus sont extraterritoriaux. Dans leurs réponses écrites, les États-Unis évitent de répondre à cette question.

[7] Code des impôts, articles 881 et 882 (pièce n° 21 des CE).

[8] Code des impôts, article 904 (pièce n° 21 des CE).

société étrangère ayant choisi l'assimilation, les revenus réalisés par le fabricant auraient en totalité leur source hors des États-Unis. Cas intermédiaire: si le produit était fabriqué aux États-Unis mais vendu au cours d'une transaction comportant un transfert de propriété au profit de l'acheteur hors des États-Unis, la transaction produirait une combinaison de revenus de source américaine et de source étrangère. Ces trois scénarios pourraient produire le même revenu extraterritorial, dès lors qu'il serait satisfait aux autres prescriptions de la loi.

3. Existence d'une subvention – les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises définis comme étant une réduction des revenus imposables

11. Dans sa question n° 7 adressée aux États-Unis, le Groupe spécial a demandé à ces derniers de présenter des observations sur le fait que le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts définissait les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises comme étant "le montant du revenu brut dont l'exclusion entraîne un réduction" d'un montant défini "du revenu imposable du contribuable provenant de cette transaction".

12. Cette formulation aboutit véritablement à convertir une réduction donnée du revenu imposable en une réduction équivalente du revenu brut. La manière dont les États-Unis expliquent pourquoi ils procèdent ainsi est révélatrice. Les États-Unis indiquent que[9]:

> Comme les revenus extraterritoriaux sont exclus de la base d'imposition, la loi ne permet aucune déduction au titre de ces revenus. Cela pose un problème de calcul: comment retrancher les déductions refusées si le montant exclu est basé sur le revenu brut, qui est calculé avant déduction? Pour résoudre ce problème, on calcule d'abord le revenu imposable, sans tenir compte des déductions au titre des revenus extraterritoriaux exclus, puis on majore le résultat pour obtenir le montant exclu du revenu brut en incluant dans le revenu imposable les frais déductibles.

13. En d'autres termes, la formulation ci-dessus est nécessaire parce que les revenus extraterritoriaux sont exclus du revenu brut, et qu'il faut par conséquent majorer le revenu imposable pour que les frais puissent être déduits comme il convient. L'explication donnée est empruntée à l'historique de la loi:

> [p]our calculer le montant exclu du revenu brut, il faut déterminer le revenu imposable puis le majorer du montant des frais déductibles pour obtenir le montant correct du revenu brut.[10]

14. L'explication donnée par les États-Unis sert à démontrer que les États-Unis excluent du champ de l'impôt une partie d'une catégorie de revenus. Des frais sont normalement associés à un type de revenu ou proviennent des activités nécessaires pour produire ce revenu. La raison pour laquelle le "problème de calcul" se pose est que les États-Unis n'excluent du champ de l'impôt qu'une partie de ce qui est désigné à juste titre par l'expression "catégorie" de revenus.

15. L'"exclusion" prévue par le régime de remplacement des FSC est, en fait, une fraction obtenue au moyen d'une formule, un type ou d'une catégorie de revenus. Si l'on considère l'exemple donné dans le rapport de la Commission mentionné par les États-Unis, il apparaît que les revenus effectivement imposables tirés de la vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises ne sont autres que les "revenus du commerce extérieur". De fait, le Code des impôts définit les "revenus du commerce extérieur" comme étant "les revenus imposables d'un contribuable

[9] Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 12.
[10] Les États-Unis font référence au rapport du Sénat contenu dans la pièce n° 2 des États-Unis, page 12.

correspondant aux recettes brutes du commerce extérieur de ce contribuable".[11] Dans l'exemple, le chiffre est de 100 dollars. Or l'exclusion, dans l'exemple, est de 60 dollars. Ainsi, le Code des impôts n'exclut pas ou n'abandonne pas la compétence fiscale sur la totalité des revenus imputables à une activité économique définie.

16. La réponse des États-Unis à cette question montre donc bien, simplement, que les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises ne peuvent pas être considérés comme une véritable catégorie de revenus.

4. D'autres pays pourraient-ils imposer les revenus extraterritoriaux?

17. Dans sa question n° 12 adressée aux États-Unis, le Groupe spécial a demandé ce qui suit:

> Lorsqu'un bien de commerce extérieur remplissant les conditions requises est fabriqué, produit, cultivé ou extrait aux États-Unis par une entreprise américaine ou par une personne établie de façon stable aux États-Unis, et lorsque cette entreprise ou cette personne n'a pas d'établissement stable hors des États-Unis, y a-t-il des cas où les revenus extraterritoriaux provenant de la vente de ce bien peuvent être imposés par un autre pays?

18. Les États-Unis répondent en faisant référence aux législations de six pays – Arabie saoudite, Brésil, Chili, Malaisie, Panama et Taiwan - qui, selon eux ne se fondent pas sur la notion d'"établissement stable" pour imposer les revenus. Les affirmations des États-Unis sont inexactes. Même en se fondant sur les citations partielles empruntées aux documents du *Bureau international de documentation fiscale*[12], on peut voir que dans nombre des pays mentionnés par les États-Unis, il y a, au contraire, des règles fondées sur la notion d'"établissement stable" ou sur des notions analogues pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises étrangères. Par exemple:

- Brésil: selon la législation brésilienne, les entreprises étrangères paient des impôts sur les revenus qu'elles reçoivent par l'intermédiaire de succursales ou d'agences. En ce qui concerne les premières, selon le point 4.04 de la pièce n° 24 des États-Unis, les succursales sont généralement censées être immatriculées (c'est-à-dire, être des bureaux "stables", ou en d'autres termes, des "installations fixes d'affaires" par l'intermédiaire desquelles une société étrangère réalise des opérations commerciales). Ainsi, la notion de succursale correspond à la notion d'établissement stable définie à l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. En ce qui concerne les agences, les règles énoncées au troisième paragraphe du point 4.05 sont nettement inspirées de l'article 5.5 du Modèle de convention de l'OCDE, en vertu duquel un "agent dépendant" constitue un "établissement stable".

  De plus, au point 4.06 (transactions directes), il est dit que: "les paiements pour marchandises importées effectués au profit de vendeurs non résidents ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu puisque les marchandises importées ne sont pas de sources brésiliennes".

- Chili: au point 4.04 de la pièce n° 25 des États-Unis, il est indiqué que "l'administration fiscale a déclaré qu'une entreprise étrangère exerçant ses activités au Chili par l'intermédiaire d'une personne qui n'est pas un représentant habilité à conclure des contrats, mais prend des contacts et fournit des renseignements à des clients potentiels *n'est pas considérée comme ayant un établissement stable* au Chili" (pas d'italique dans l'original). Ce libellé ressemble de près à celui de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. Toujours au même point (4.04), il est indiqué que "les revenus chiliens d'agences, de succursales et d'autres

[11] Article 941 b) du Code des impôts.
[12] Pièces n° 24 à 29 des États-Unis.

établissements stables, d'entreprises étrangères exerçant des activités au Chili sont établis ..." Ce libellé indique nettement lui aussi que le Chili reconnaît bien les mêmes critères que le Modèle de convention de l'OCDE, ou des critères très semblables.

- Malaisie: au point 11.3 de la pièce n° 26 des États-Unis, il est indiqué que: "la définition type de l'établissement stable donnée par l'OCDE est généralement utilisée dans les conventions fiscales conclues par la Malaisie pour éviter la double imposition".

19. Plus fondamentalement, les CE voudraient faire observer que:

- Les États-Unis ne signalent aucun problème de double imposition, avec ces pays ou avec n'importe quel autre, que le régime de remplacement des FSC serait censé résoudre. Ils laissent simplement entendre qu'il pourrait y avoir une possibilité théorique de double imposition.

- Il ressort clairement de la description donnée par les États-Unis de ces régimes fiscaux et des annexes que la totalité de ces six pays n'impose que les *revenus de source nationale* des sociétés étrangères.

20. Mais s'il est vrai que certains pays peuvent ne pas se fonder sur une notion aussi facilement identifiable d'"établissement stable" pour percevoir l'impôt, il est évident qu'aucun pays n'essaie d'imposer les sociétés étrangères sur leurs revenus de source étrangère. Les pays cherchent seulement à imposer les *revenus de source nationale* des sociétés étrangères.

21. La question véritable est, par conséquent, de savoir si les revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises obtenus par des exportateurs américains seraient considérés comme revenus de source nationale par des pays étrangers.

22. La Loi sur le remplacement du régime FSC exclut du champ de l'impôt américain des revenus qui ne seraient jamais considérés comme revenus de source nationale dans aucun autre pays - c'est-à-dire qui ne proviennent pas d'une activité économique ou de processus économiques menés dans un autre pays. Les prescriptions en matière de processus économique se déroulant à l'étranger prévues par le régime de remplacement des FSC exigent simplement un certain montant minimum de *coûts à l'étranger* - elles n'exigent aucun *revenu étranger* du tout. Les pays imposent les *revenus* tirés d'activités - et non les *coûts*!

23. Les États-Unis n'ont désigné aucun pays au monde qui selon eux imposerait les revenus d'exportateurs étrangers au seul motif qu'ils vendent des produits à des clients sur son territoire et supportent quelques dépenses minimes sur son territoire. Pour autant que les CE le sachent, tous les pays n'imposent que les revenus de source nationale des sociétés étrangères, et il faut pour cela que les revenus *soient générés* sur leur territoire, et non pas simplement que certains coûts soient supportés sur leur territoire.

24. Les États-Unis invitent en réalité les Membres de l'OMC à imposer une nouvelle espèce d'impôt sur les importations – à exiger que les exportateurs étrangers paient sur leur territoire des impôts sur les bénéfices qu'ils réalisent en exportant à destination de ce territoire.

25. Enfin, les CE voudraient répéter qu'elles ne se réfèrent pas au Modèle de convention de l'OCDE pour combler quelque "lacune" dans la note de bas de page 59, comme le soutiennent les États-Unis[13], mais simplement comme à un élément de preuve de la pratique internationale dans le domaine fiscal. Les CE et les États-Unis s'accordent en fait à reconnaître que le Modèle de

[13] Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 92.

convention de l'OCDE n'est pertinent qu'en tant qu'élément de preuve de cette pratique. Une référence à la notion d'"établissement stable" comme base d'imposition des revenus industriels et commerciaux est pertinente en tant que:

- Description de la manière dont la plupart des pays qui ont un système fiscal développé conviennent de répartir la compétence fiscale;

- Démonstration du fait que pour que des revenus soient considérés comme générés dans un pays, comme ayant leur source dans ce pays et comme imposables lorsqu'ils sont reçus par des étrangers, il doit y avoir une présence physique par l'intermédiaire de laquelle les revenus peuvent être gagnés;

- Reconnaissance du fait que, *en pratique*, les pays ne peuvent pas percevoir d'impôt sur les revenus d'entreprises étrangères s'il n'y a pas de présence physique durable auprès de laquelle percevoir l'impôt et à l'encontre de laquelle mettre en route des procédures de recouvrement.

5. Emploi de différents moyens pour éviter la double imposition

26. En réponse à la question n° 16 du Groupe spécial, les États-Unis soutiennent que d'autres pays prévoient effectivement différents mécanismes pour éviter la double imposition.

27. Les CE ne sont pas en mesure de dire si les systèmes d'autres pays prévoient effectivement, et dans quelle mesure, différents mécanismes possibles pour éviter la double imposition.

28. Les CE voudraient simplement dire que le fait de donner à certaines sociétés le choix entre différents mécanismes pour éviter la double imposition donne lieu à l'abandon de recettes qui seraient normalement exigibles, et donc à une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC*, au moins lorsque ce choix est autorisé transaction par transaction, puisque selon toute vraisemblance les sociétés utiliseront cette possibilité de réduire la charge fiscale qui leur incombe d'une manière qui n'est pas offerte aux autres sociétés.

29. L'élément de subvention inclus dans le régime de remplacement des FSC, même si ce dernier est admis en tant que mécanisme visant à éviter la double imposition, apparaît encore plus clairement étant donné ce trait additionnel – le fait qu'il n'est pas limité aux revenus de source étrangère. En vertu des règles fiscales générales des États-Unis, les contribuables américains ne peuvent obtenir l'allégement de la double imposition qu'au titre de leurs revenus de source étrangère.[14] Le régime de remplacement des FSC autorise un prétendu allégement de la double imposition en faveur des revenus de source étrangère comme des revenus de source nationale. C'est là un avantage qui n'est offert à aucun autre contribuable américain, qui donne lieu à l'abandon de recettes et qui est subordonné aux résultats à l'exportation.

30. La possibilité de bénéficier d'un allègement de la double imposition au titre des revenus de source nationale en vertu du régime de remplacement des FSC n'est pas non plus visée par la dernière phrase de la note de bas de page 59. Tout d'abord, un tel avantage n'est pas une "exonération, [une] remise ou [un] report d'impôts". Deuxièmement, la portée de la dernière phrase de la note de bas de page 59 est expressément limitée aux mesures visant à éviter la double imposition des "*revenus de source étrangère*".

[14] Article 904 a) du Code des impôts (pièce n° 21 des CE).

31. Dernière observation de la présente section: les CE voudraient rejeter formellement, une fois encore[15], ce que laissent entendre les États-Unis dans leur réponse à la question n° 24 des CE[16] lorsqu'ils disent "les États-Unis se félicitent de constater que les CE reconnaissent encore une fois les avantages de la méthode de l'exemption ...". Pour parler clairement, les CE reconnaissent que chaque système a ses propres avantages pour les contribuables et les autorités fiscales dans différentes circonstances. Elles ne reconnaissent pas, toutefois, que l'un ou l'autre des systèmes présente en lui-même quelque avantage que ce soit pour les exportations.

6. Le sens de l'expression "revenus de source étrangère"

32. Les CE ont déjà indiqué leurs vues quant au sens de l'expression "revenus de source étrangère" dans la note de bas de page 59, mais voudraient présenter deux observations à propos de la réponse donnée par les États-Unis à la question n° 15 du Groupe spécial.

33. Tout d'abord, les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter à l'emploi du terme dans la note de bas de page 6 relative à l'article XIV de l'AGCS[17] qui indique, en son paragraphe final que

> Les termes ou concepts relatifs à la fiscalité figurant au paragraphe 2 de l'article XIV et dans la présente note de bas de page sont déterminés conformément aux définitions et concepts relatifs à la fiscalité ou aux définitions et concepts équivalents ou similaires, contenus dans la législation intérieure du Membre qui prend la mesure.

34. Les États-Unis cherchent à utiliser ce texte pour affirmer que[18]:

> Un point essentiel de la note de bas de page 6 est le fait que la dernière phrase stipule que les termes relatifs à la fiscalité figurant dans le texte pertinent n'ont pas une signification universellement admise. Cette phrase indique donc que les négociateurs de l'AGCS voulaient assurer une certaine souplesse pour permettre de prendre en compte les différents cas dans lesquels un revenu peut être considéré comme "ayant sa source" sur le territoire d'un Membre.

35. Les CE contestent que ce texte reflète un désir d'assurer une certaine souplesse dans le sens que souhaitent les États-Unis – que l'on puisse entendre par revenus de source étrangère n'importe quoi, selon les besoins du moment. Le texte attribue, au contraire, un sens *précis* aux termes et concepts relatifs à la fiscalité – ceux qui sont employés dans le système fiscal du Membre.

36. Les CE ne croient pas que, dès lors que quelque chose est dit explicitement dans l'un des accords de l'OMC, on doive nécessairement estimer que cela s'applique dans le cadre d'un autre accord. Dans le cas de la note de bas de page 6 relative à l'AGCS, il convient d'être particulièrement vigilant, étant donné les différentes préoccupations, tenant aux caractéristiques particulières du commerce des services, auxquelles répondait cette note.

37. Toutefois, si la méthode indiquée dans la dernière phrase de la note de bas de page 6 à l'article XIV de l'AGCS était appliquée à la note de bas de page 59 relative à l'*Accord SMC*, le régime

---

[15] Voir aussi les réponses des CE aux questions n° 23 et n° 35 du Groupe spécial (en particulier les paragraphes 56 et 94).

[16] Réponses des États-Unis aux questions des CE, paragraphe 39.

[17] Les États-Unis prient aussi le Groupe spécial de se reporter à l'emploi du terme "source" dans l'Accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce. Comme cet emploi ne se rapporte pas au revenu ni à l'impôt, les CE n'estiment pas qu'il ajoute quoi que ce soit à l'emploi du terme dans les accords de défense commerciale auxquels les CE se sont référées; ces différents emplois montrent simplement que le terme "source" a un sens analogue à celui d'"origine".

[18] Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 45.

de remplacement des FSC n'en relèverait pas, parce que l'avantage qu'il accorde n'est pas limité aux revenus de source étrangère, au sens donné à cette expression dans le système fiscal américain.

38. Les États-Unis semblent avoir mal compris l'alinéa iv) de la note de bas de page 6 relative à l'article XIV de l'AGCS.[19] Cet alinéa a trait aux mesures visant à assurer le recouvrement d'impôts sur le revenu des *consommateurs* provenant de sources qui se trouvent sur le territoire du Membre. Il n'étaye pas l'apparente opinion des États-Unis selon laquelle la "source" des revenus peut être le lieu où est situé le consommateur.[20]

39. Tout aussi étranger au sujet est l'argument des États-Unis selon lequel il faut donner au mot "source" un sens "large" dans la note de bas de page 59, de manière à rendre compte des différentes manières dont des revenus passifs peuvent se dégager. La note de bas de page 59 étant rattachée au point e), elle a trait aux exemptions fiscales, etc., qui sont "accordées spécifiquement au titre [des] exportations". Elle est donc applicable aux revenus tirés du commerce de marchandises, et non aux "revenus passifs".

40. Deuxièmement, les États-Unis citent l'emploi de l'expression "revenus de source étrangère" par l'Organe d'appel dans la procédure initiale. Les États-Unis déforment le rapport de l'Organe d'appel.

41. L'Organe d'appel n'a pas "appliqué [l'expression] de façon large"; il se référait clairement aux revenus générés à l'étranger. Par ailleurs, bien qu'il ne se soit pas explicitement référé au sens de l'expression dans le système fiscal à l'examen, il n'a pas exclu cette interprétation. De fait, dans une autre partie de son rapport, l'Organe d'appel a indiqué ce qui suit:

> Nous pensons aussi comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison.[21]

7. L'argument des États-Unis relatif à la spécificité

42. En réponse aux questions n° 20 et n° 21 du Groupe spécial et en particulier à l'appui de leur interprétation de l'article premier de l'*Accord SMC*, selon laquelle l'exclusion du revenu brut, donc du champ de l'impôt, de tous les revenus perçus à l'exportation ne constituerait pas une subvention, les États-Unis inventent, comme autre argument, une nouvelle théorie selon laquelle l'exclusion de certains revenus du "revenu brut" (ou d'une notion équivalente) deviendrait une subvention au sens de l'article premier de l'*Accord SMC* si elle est spécifique au sens de l'article 2 de l'*Accord SMC*.[22]

43. Pour les CE, cet argument est tout à fait erroné, parce que l'*Accord SMC* dispose clairement que la question de la spécificité ne se pose qu'une fois qu'il a été établi qu'il y a subvention.

44. L'argument semble aussi dénué d'intérêt puisque, selon l'article 2.3 de l'*Accord SMC*, toutes subventions relevant des dispositions de l'article 3 sont réputées être spécifiques. L'argument ne peut donc justifier le régime de remplacement des FSC.

45. Ce que les États-Unis voudraient, en fait, c'est qu'il soit fait exception à l'article 3 de l'*Accord SMC* pour les subventions prohibées qui ne sont pas spécifiques au sens de l'article 2.1 et 2.2

---

[19] Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 46.

[20] Les États-Unis citent aussi, sans présenter d'observations à leur sujet, les alinéas i) et vi) de la note de bas de page. L'alinéa i) n'étaye pas non plus la théorie des États-Unis mais au contraire fait simplement référence au lieu où le revenu a sa source, et étaye donc la position des CE quant à la "source". L'alinéa vi) ne fait pas du tout référence à la notion de source.

[21] Rapport de l'Organe d'appel, paragraphe 90.

[22] Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 63.

du même Accord. Il n'y a rien dans le texte de l'Accord qui le justifierait; de fait, le texte dit le contraire. De toute façon, les CE contestent que les subventions de remplacement des FSC soient non spécifiques.

8. Démonstration par les CE de l'effet de la règle des 50 pour cent (question n° 8)

46. Dans sa question n° 8, le Groupe spécial a demandé aux États-Unis ce qui suit:

> Les Communautés européennes disent que, pour que les revenus extraterritoriaux soient exclus du champ de l'impôt il faut que "des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût des autres intrants (qui ne sont pas des articles ou de la main-d'œuvre directe) (C) et les bénéfices (D) sont inférieurs à 50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement de leur valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis)".[23] Cette présentation de la loi est-elle correcte? Si elle ne l'est pas, les États-Unis pourraient-ils en donner la description qu'ils jugent correcte?

47. Dans leur réponse, les États-Unis réaffirment que les CE ne peuvent l'emporter que si elles démontrent que "la loi renferme une prescription positive obligeant à utiliser des articles américains",[24] et se bornent à alléguer que l'affirmation des CE est inexacte, parce que[25]:

> … la ventilation algébrique [faite par les CE] ne reflète pas la distinction établie par la loi entre la main-d'œuvre étrangère et la main-d'œuvre américaine.

48. La raison de cet état de chose est simplement que les CE ont posé par hypothèse, pour simplifier, qu'il n'y aurait pas de coûts de main-d'œuvre directs américains dans la production étrangère.

49. Les États-Unis ne répondent pas à la demande du Groupe spécial les invitant à donner une autre description des effets de la loi. Il est facile de formuler une description plus élaborée des effets de la loi, prenant entièrement en compte la critique des États-Unis, comme les CE l'ont indiqué à la réunion avec le Groupe spécial. Il faut simplement scinder la composante représentant les coûts de main-d'œuvre directs en deux éléments, B1 représentant la main-d'œuvre directe américaine et B2 représentant la main-d'œuvre directe étrangère. Le paragraphe 112 de la première communication écrite des CE peut alors être réécrit de la façon suivante:

> A2 + B**2** ne pouvant pas dépasser 50 pour cent de PV (ou autrement dit A2 + B**2** devant être = ou < PV/2), il en découle mathématiquement que
>
> A1 + **B1** + C + D doivent représenter au moins 50 pour cent de PV (ou autrement dit A1+ **B1** + C + D doivent être = ou > PV/2, ce qui peut s'exprimer comme suit: A1 = ou > PV/2 - C - D - **B1**). Cela signifie que A1 sera positif toutes les fois que PV/2 sera > C + D + **B1**.
>
> En d'autres termes, il faut que des articles américains soient utilisés chaque fois que le coût **de la main-d'œuvre américaine (B1) et** des autres intrants (qui ne sont pas des articles ni des coûts de main-d'œuvre directs) (C) et les bénéfices (D) sont inférieurs à

[23] Le Groupe spécial a prié les États-Unis de se référer à la première communication des Communautés européennes, paragraphe 112.

[24] Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 17.

[25] Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphes 16 et 18 (citation empruntée au paragraphe 18).

> 50 pour cent du prix de vente des produits (ou plus exactement de la valeur loyale et marchande déterminée par les États-Unis) des produits.[26]

50. Avec cette correction, la description par les CE des effets de la loi répond à la seule critique que les États-Unis aient formulée. Elle peut aussi servir à montrer dans quelles circonstances la loi exige l'utilisation d'articles américains pour la production aux États-Unis de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises.

9. Subordination aux exportations

51. Dans leur première communication écrite, les CE ont examiné de façon relativement détaillée le sens du terme "exportation" dans l'*Accord SMC*.[27] Elles se sont efforcées d'aller au-delà de la définition donnée par le dictionnaire, indiquant que la définition "envoyer (en particulier des produits) dans un autre pays" n'était pas d'un grand secours, en d'autres termes, n'épuisait pas entièrement la question.

52. Dans sa question n° 10 adressée aux États-Unis, le Groupe spécial a invité ces derniers à présenter des observations à ce sujet. Les États-Unis n'essayent pas de débattre de la question, mais indiquent que

> [Les États-Unis] pensent que les CE avaient donné la bonne définition la première fois, en citant la définition du dictionnaire: "envoyer (en particulier des produits) dans un autre pays".[28]

53. Les CE ne pensent que ce puisse être là une définition exhaustive du sens du terme "exportation" dans l'*Accord SMC* ou dans l'*Accord sur l'OMC*. Mais elles peuvent au moins souscrire à l'opinion selon laquelle il n'est peut-être pas nécessaire, aux fins de la présente affaire, que le Groupe spécial examine toutes les nuances du terme.

54. Dès lors que, pour remplir les conditions requises pour bénéficier du régime de remplacement des FSC, une transaction portant sur des biens produits aux États-Unis ne doit pas être "pour utilisation finale aux États-Unis", il s'ensuit que ces biens doivent être envoyés hors des frontières des États-Unis pour que la transaction remplisse les conditions requises.

55. Conscients du fait que cela veut dire naturellement que les produits doivent donc être envoyés dans un autre pays, les États-Unis affirment dans leur réponse à la question suivante du Groupe spécial, la question n° 11, que l'exportation peut n'être pas toujours nécessaire puisqu'un bateau de pêche pourrait ne pas être destiné à une utilisation finale aux États-Unis, alors même qu'il n'arriverait jamais dans un pays étranger.

56. Il est intéressant de constater que les États-Unis sont incapables d'affirmer définitivement qu'une telle transaction bénéficierait du régime de remplacement des FSC, indiquant que:

> … la portée de ces règles sera précisée par des règlements qui seront publiés ultérieurement.[29]

57. Même si les États-Unis adoptaient des règles autorisant des transactions portant sur des bateaux de pêche, etc., à bénéficier du régime de remplacement des FSC et même s'il était admis que

---

[26] Les caractères gras indiquent les modifications apportées à la description initiale pour tenir compte de la critique formulée par les États-Unis.

[27] Première communication écrite des CE, paragraphes 85 à 92.

[28] Réponse des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 21.

[29] Réponse des États-Unis aux questions du Groupe spécial, paragraphe 22.

de telles transactions ne sont pas des "exportations", il n'en resterait pas moins que des produits qui sont destinés à être utilisés sur le territoire d'un pays (la grande majorité des produits) doivent être exportés, en ce sens qu'ils doivent être envoyés dans un autre pays pour pouvoir bénéficier du régime de remplacement des FSC. Pour ces produits, l'exclusion prévue par le régime de remplacement des FSC est, même si l'on admet la définition donnée par les États-Unis, subordonnée aux résultats à l'exportation.

58. Les autres arguments présentés par les États-Unis à propos de ces questions se rapportent aux produits qui peuvent revenir aux États-Unis après avoir été exportés, au sens d'"envoyés dans un autre pays", tels que les avions et les pneus installés sur des voitures construites à l'étranger.

59. Les CE voudraient faire remarquer que le Groupe spécial n'a pas à se préoccuper de ces exemples s'il adopte la simple définition des exportations présentée par les États-Unis. Envoyer dans un autre pays est, de toute façon, une condition qui doit être remplie par de tels produits pour que le régime de remplacement des FSC soit d'application.

60. Les CE voudraient appeler l'attention du Groupe spécial sur un dernier point qui simplifie le débat en la matière, à savoir que la prescription voulant que les biens ne soient pas "destinés à une utilisation finale aux États-Unis", contenue dans la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" qui figure dans la Loi sur le remplacement du régime FSC, est, pour l'essentiel, identique à la définition des "biens d'exportation" dans le régime FSC.[30]

61. Ainsi, l'exclusion prévue par le régime de remplacement des FSC est tout aussi subordonnée aux exportations que celle qui était prévue par le régime FSC.

10. Applicabilité de l'article III:4 du GATT de 1994 aux prescriptions relatives à la teneur en éléments d'origine locale figurant dans les mesures fiscales

62. Dans leur réponse à la question n° 18 du Groupe spécial, les États-Unis expriment l'opinion selon laquelle les mesures portant sur l'impôt sur le revenu ne relèvent pas du champ d'application de l'article III:4 du GATT de 1994.

63. L'article III:4 du GATT de 1994 traite des lois, règlements ou prescriptions affectant la vente, l'achat, l'utilisation de produits sur le marché intérieur. Toutefois, il ne précise pas dans quelles dispositions les prescriptions (y compris les prescriptions législatives) doivent figurer pour être visées par la prohibition qu'il énonce, et ne prévoit donc pas de limites à ce sujet.

64. Comme elles l'ont indiqué depuis leur première communication écrite, ce que les CE ont contesté en vertu de l'article III:4, ce n'est pas l'avantage fiscal, mais une des conditions mises à son obtention (la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère).

65. Le passage du rapport du Groupe spécial *Indonésie – Automobiles* auquel les États-Unis se réfèrent analysait à bon droit la question et n'est pas une opinion incidente. Le Groupe spécial devait évaluer le sens et la portée de l'article III pour rejeter le moyen de défense de l'Indonésie qui s'articulait sur l'article III dans son ensemble.

66. Si la mesure dans laquelle figure une prescription relative à la teneur en éléments d'origine locale était pertinente lorsqu'il s'agit de décider si cette mesure est visée par l'article III:4, il serait vraiment facile de tourner la prohibition, inscrite dans cette disposition, de donner des avantages aux produits nationaux.

[30] Voir le tableau comparatif au paragraphe 160 de la première communication écrite des CE.

67. Comme les CE l'ont rappelé à l'audience, des subventions comportant une condition relative à la teneur en éléments d'origine locale ont bien été examinées au titre de l'article III:4.[31] Il n'y a eu ni contestation ni limitation de cette possibilité d'examen. Les États-Unis reconnaissent même dans leur réponse qu'il y a eu des cas dans lesquels des allégations ont été formulées à l'encontre d'avantages relatifs aux *impôts sur le revenu*.

68. Les États-Unis s'efforcent de minimiser cette pratique en se référant à l'historique de la rédaction du GATT de 1947. Même si l'historique pouvait être pertinent en présence de la prohibition claire et inconditionnelle figurant dans le texte de l'article III:4[32], et même si l'historique de la rédaction du GATT de 1947 avait la signification que les États-Unis lui attribuent, cela ne voudrait pas dire que cet historique est pertinent lorsqu'il s'agit d'interpréter l'article III:4 du GATT de 1994. Lorsque le GATT de 1994 a été négocié, une certaine pratique s'était développée – y compris les affaires que les États-Unis eux-mêmes portent maintenant à l'attention du Groupe spécial – en ce sens que des allégations avaient été présentées au titre de l'article III:4 à l'encontre de subventions et de mesures relatives à l'impôt sur le revenu. Les CE voudraient ajouter que dans l'affaire *États-Unis - Taxes sur les automobiles*[33] le Groupe spécial a examiné, entre autres choses, une mesure américaine (la prescription "CAFE") qui ne concernait pas des produits mais était une sanction imposée aux personnes (entreprises). Au cours de cette procédure, qui a commencé le 20 mai 1992, il n'a pas été considéré que la portée de l'article III:4 était limitée aux mesures concernant directement des produits, pour autant qu'elles renfermaient des "prescriptions" favorisant la vente, l'achat ou l'utilisation de produits nationaux.

69. Compte tenu de la pratique rappelée par le Groupe spécial dans sa question, par les CE et par les États-Unis, il est évident que les rédacteurs des Accords issus du Cycle d'Uruguay savaient bien que de telles interprétations étaient possibles et s'ils avaient voulu limiter la portée de l'article III:4, ils auraient eu la possibilité de le faire – par exemple, en annexant un *mémorandum d'accord* relatif à cette disposition précise. Le texte de l'article XIV d) de l'AGCS et celui de la note de bas de page s'y rapportant, qui ont également été rappelés par les États-Unis, montrent aussi que les rédacteurs prévoyaient bien des règles spécifiques traitant de questions de fiscalité directe lorsqu'ils le voulaient.

70. Ainsi, il n'y a pas de raison pour que la prohibition inconditionnelle inscrite à l'article III:4 ne s'applique pas à d'autres mesures concernant directement les personnes, telles que subventions au titre des impôts directs, dès lors que ces mesures énoncent une "prescription" favorisant l'utilisation de produits nationaux.

11. Applicabilité du régime de remplacement des FSC à la production agricole

71. Les CE ont soutenu que le régime de remplacement des FSC était une subvention à l'exportation prohibée, indépendamment de son extension aux biens produits à l'étranger. Elles ont aussi soutenu que l'autre moyen allégué d'obtenir la subvention, à savoir la production à l'étranger,

---

[31] *CE – Protéines destinées à l'alimentation des animaux* (voir la réponse des CE à la question n° 32 du Groupe spécial).

[32] L'article 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* dispose que

> "Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de *confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31*, soit de *déterminer* le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 31:
>
> a) *laisse le sens ambigu ou obscur*; ou
> b) conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable." (pas d'italique dans l'original)

[33] DS31/R, 11 octobre 1994.

était aussi subordonné aux exportations. Les CE ont fait valoir que l'extension du régime de remplacement des FSC aux biens produits à l'étranger était assujettie à une règle des 50 pour cent qui, en de nombreux cas, se traduit par une prescription rendant nécessaires des exportations à partir des États-Unis.

72. En ce qui concerne l'agriculture, les caractéristiques particulières inhérentes à la production agricole et, en particulier, aux produits de base, multiplient les obstacles additionnels qui empêchent les produits agricoles cultivés à l'étranger de remplir les conditions voulues pour bénéficier du régime de remplacement des FSC. L'exemple des États-Unis illustre très bien, en fait, l'argument des CE.

73. Dans leur question n° 19, les CE ont demandé comment le régime de remplacement des FSC était appliqué aux ventes de produits agricoles produits à l'étranger. Les États-Unis n'ont donné aucune indication précise (ce qui n'est guère surprenant, puisqu'ils n'ont donné aucune indication quant aux modalités selon lesquelles ils appliquent la règle des 50 pour cent). Ils donnent un exemple, utilisant des données américaines, dont l'objectif déclaré est de montrer que les produits agricoles cultivés à l'étranger pourraient générer des revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises et bénéficier de la subvention de remplacement élargie.

74. Même prises telles qu'elles sont énoncées[34], la méthodologie et les données employées par les États-Unis mettent très clairement en lumière les obstacles qui empêchent de bénéficier du régime en cultivant des produits agricoles à l'étranger. Un examen plus complet des données émanant du Département de l'agriculture des États-Unis citées à propos de la production américaine de fèves de soja révèle immédiatement que, sur la base de la stricte application de la méthodologie indiquée par les États-Unis, la limite de 50 pour cent de la valeur imputable aux "articles" et à la main-d'œuvre est atteinte et dépassée dans plusieurs régions des États-Unis, en 1998 comme en 1999. En 1999, par exemple, l'ensemble articles + main-d'œuvre était supérieur à 50 pour cent dans les régions américaines de Southern Seaboard (76,59 pour cent) et de Mississippi Portal[35] (59,9 pour cent). En 1998, la limite des 50 pour cent était dépassée dans les régions d'Eastern Uplands (57,27 pour cent) et de Mississippi Portal (52,6 pour cent).[36]

---

[34] Les CE n'aborderont pas la discussion de la méthodologie employée par les États-Unis, car elles jugent qu'un examen de l'exemple donné par les États-Unis tel qu'il se présente suffit à ce stade pour illustrer leur point de vue.

[35] Il s'agit de régions définies par le Département de l'agriculture, et dont chacune comporte plusieurs États.

[36] Les États-Unis ont procédé comme suit au paragraphe 29 de leur réponse à la question n° 19 des CE (pas d'italique dans l'original):

> "d'après les données du Département de l'agriculture des États-Unis concernant la production américaine en 1999, la "valeur brute totale de la production" de fèves de soja (en dollars par acre plantée) était de 178,00 dollars. Le coût des éléments qui pouvaient valablement être considérés comme des "articles" (semences, engrais, amendements synthétiques, fumier et produits chimiques) s'élevait à 52,98 dollars. Le coût de la main-d'œuvre employée et le coût d'opportunité de la main-d'œuvre non rémunérée s'élevaient à 20,90 dollars. *Le coût total des articles et de la main-d'œuvre était donc de 73,88 dollars, soit un chiffre représentant nettement moins de 50 pour cent de 178 dollars.*"

Pour les "articles" (semences, engrais, amendements synthétiques, fumier et produits chimiques) et la "main-d'œuvre", les CE ont repris les facteurs définis pas les États-Unis, et la même valeur brute de la production en dollars par acre plantée.

75. Ce qui est aussi extrêmement révélateur c'est que les mêmes producteurs, pour le même produit, pour la même région des États-Unis pourraient, selon l'hypothèse retenue, "remplir les conditions requises", une certaine année, pour bénéficier de l'exemption et, l'année suivante, se trouver très au-dessus du plafond des 50 pour cent. Dans une région, celle de Southern Seaboard, le coût de l'ensemble articles et main-d'œuvre a fait un bond entre 1998 et 1999, passant de 43 pour cent à 76 pour cent de la valeur de la production.

76. On trouve, dans l'ensemble de données émanant du Département de l'agriculture, une même configuration pour d'autres produits. En ce qui concerne le blé, par exemple, les données relatives à l'ensemble des États-Unis montrent qu'entre 1998 et 1999, la proportion des facteurs retenus est passée de 45,56 pour cent à 50,44 pour cent. En ce qui concerne certaines zones déterminées, la proportion a toujours été supérieure à 50 pour cent dans la région de Basin and Range (54,97 pour cent en 1998 et 53,43 pour cent en 1999), dans la région de Heartland (57,7 pour cent en 1998 et 56,5 pour cent en 1999), et dans la région de Southern Seaboard (83,7 pour cent en 1998 et 87,6 pour cent en 1999). Elle était supérieure à 50 pour cent en 1998 dans la région de Fruitful Rim (50,08 pour cent), et en 1999 dans la région de Northern Great Plains (50,49 pour cent). [37]

Eastern Uplands:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 100,43 dollars; valeur de la production = 175,36 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 57,27.

Southern Seaboard:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 94,29 dollars; valeur de la production = 217,20 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 43,4.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 92,65 dollars; valeur de la production = 120,96 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 76,59.

Mississipi Portal:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 75,51 dollars; valeur de la production = 143,50 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 52,6.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 72,40 dollars; valeur de la production = 120,75 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 59,9.

[37] Pour l'ensemble des États-Unis:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 50,55 dollars; valeur de la production = 110,95 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 45,56.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 48,04 dollars; valeur de la production = 95,23 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 50,44.

Région de Basin and Range:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 87,19 dollars; valeur de la production = 158,6 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 54,97.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 82,74 dollars; valeur de la production = 154,84 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 53,43.

77. Une situation dans laquelle les facteurs retenus par les États-Unis ont une valeur supérieure à 50 pour cent est donc très courante, même dans l'ensemble de données citées par les États-Unis. La proportion effective des facteurs pertinents peut varier d'une région à l'autre du même pays et, qui plus est, d'une année à l'autre pour la même région. L'ensemble de données fournies par les États-Unis illustre donc de manière précise un autre obstacle à l'application du régime aux produits agricoles cultivés à l'étranger – l'impossibilité pour les producteurs de prédire avec quelque certitude s'ils réussiront à remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exemption.

78. Les variations de prix sont, bien sûr, au cœur de cette situation. Cet aspect est inhérent à la production agricole. Chacun sait que l'instabilité des prix des produits agricoles est très grande, et n'a, au mieux, que peu de rapport avec les variations de coût.[38]

79. La conséquence pratique de cet état de chose est que les producteurs ne peuvent pas être certains d'atteindre l'objectif en matière de coûts qui leur permettrait de remplir les conditions requises pour bénéficier du régime de remplacement des FSC puisque, normalement, les prix finals ne sont connus qu'après que les coûts ont été supportés.

80. L'exemple donné par les États-Unis prouve la validité de la position des CE, parce que les prix et les coûts varient non pas seulement d'une région à l'autre à l'intérieur du même pays, mais aussi dans le temps. Même si dans certaines régions et/ou à certaines époques un producteur peut être tenté de croire qu'en théorie ses produits agricoles cultivés à l'étranger pourraient théoriquement remplir les conditions requises, il n'en aura jamais la certitude à cause de caractéristiques inhérentes à la production agricole comme les rapports entre prix et coûts dans l'agriculture. Les contribuables seront

---

Région de Heartland:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 72,73 dollars; valeur de la production = 125,97 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 57,7.

1999: "articles" + main-d'œuvre = 68,28 dollars; valeur de la production = 120,69 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 56,5.

Southern Seaboard:

1998: "articles" + main d'œuvre = 92,33 dollars; valeur de la production = 110,25 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 83,7.

1999: "articles" + main d'œuvre = 89,30 dollars; valeur de la production = 101,91 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 87,6.

Fruitful Rim:

1998: "articles" + main-d'œuvre = 84,87 dollars; valeur de la production = 169,44 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 50,08.

Northern Great Plains:

1999: "articles" + main-d'œuvre = 42,76 dollars; valeur de la production = 84,69 dollars; valeur en pourcentage de l'ensemble articles et main-d'œuvre = 50,49.

[38] Pour s'en tenir aux données émanant du Département de l'agriculture citées par les États-Unis, la valeur brute de la production de fèves de soja, en 1999, a chuté de 37 pour cent par rapport au niveau de 1997 et de 21 pour cent par rapport au niveau de 1998. L'augmentation en pourcentage, mentionnée ci-dessus, de la valeur des facteurs retenus comme pertinents par les États-Unis dans la production de fèves de soja de la région Southern Seaboard, passée de 43,4 pour cent en 1998 à 76 pour cent s'est accompagnée, en fait, d'une diminution des coûts de ces facteurs.

donc bien avisés de préférer la production aux États-Unis s'ils veulent pouvoir compter sur les avantages du régime de remplacement des FSC.

12. Prescriptions en matière de processus se déroulant à l'étranger

81. La question n° 42 du Groupe spécial aux États-Unis concernait les prescriptions relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger contenues dans la Loi sur le remplacement des FSC.[39]

82. Jusqu'au stade actuel de la procédure, les CE n'ont pas consacré beaucoup d'attention aux prescriptions relatives aux processus économiques qui se déroulent à l'étranger, notant simplement qu'ils n'ont aucun rapport avec le montant des revenus exclus.[40] Les États-Unis, pour leur part, n'ont pas dit grand-chose des prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger, et n'ont pas contesté le fait qu'ils n'ont aucun rapport avec le montant des revenus exclus.

83. La déclaration des CE qui peut avoir suscité la question du Groupe spécial se trouvait dans sa déclaration finale à la réunion du Groupe spécial[41]:

> ... la prescription relative aux processus économiques se déroulant à l'étranger qui figure dans la Loi sur le remplacement du régime FSC est fondée sur un critère de coût en pourcentage et ... l'on peut y satisfaire sans entreprendre aucune activité hors des États-Unis. Dans ces conditions, il est également important de garder à l'esprit que les contribuables américains souhaitant être admis à bénéficier de la subvention peuvent sous-traiter à des tierces parties indépendantes toutes les activités, s'il y en a, qui doivent être menées hors des États-Unis.

84. Compte tenu de la réponse des États-Unis à la question n° 42 du Groupe spécial, et pour le cas où le Groupe spécial le jugerait pertinent, les CE exposeront maintenant, de façon quelque peu détaillée, leurs vues quant aux prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger inscrites dans la Loi sur le remplacement du régime FSC.

85. Les prescriptions relatives aux processus économiques se déroulant à l'étranger, qui figurent maintenant à l'article 942 b) du Code des impôts, ne présentent pas de différences considérables avec les prescriptions correspondantes relatives au régime FSC qui se trouvent à l'article 924 d) du Code des impôts, et leur importance est plus symbolique que véritable. Dans le rapport de la Commission de conférence, il est spécifiquement mentionné que, s'agissant des processus économiques se déroulant à l'étranger, les règles à appliquer sont les règles relatives au régime FSC existantes, jusqu'à ce que les règlements d'application de la nouvelle loi soient publiés.[42]

86. Le règlement d'application du régime FSC dispose que

---

[39] La question 42 est rédigée comme suit:

> Les CE ont-elles raison de dire que les prescriptions de l'article 942 b) de la Loi concernant les "processus économiques qui se déroulent à l'étranger" peuvent être respectées même si les fonctions sont exécutées en fait aux États-Unis? Veuillez expliquer votre réponse.

[40] Première communication écrite des CE, paragraphe 59 et deuxième communication écrite des CE, paragraphe 220.

[41] Paragraphe 28.

[42] Explications techniques de la Commission mixte de la fiscalité, 1er novembre 2000, page 22 (pièce n° 5A des CE).

> Toute personne, qu'elle soit nationale ou étrangère et qu'elle soit apparentée ou non apparentée à la FSC, peut exécuter toute activité requise pour satisfaire aux prescriptions du présent article, à condition que l'activité soit exécutée conformément à un contrat prévoyant l'exécution de cette activité au nom de la FSC.[43]
>
> Et que:
>
> Si aucun coût direct n'est supporté par la FSC dans une catégorie particulière, cette catégorie n'est pas prise en compte pour déterminer s'il est satisfait au critère des coûts directs étrangers de 50 pour cent ou de 85 pour cent. Si des coûts directs d'un montant quelconque sont supportés dans une catégorie particulière, cette catégorie est prise en compte aux fins du critère des coûts directs étrangers.[44]

87. Ainsi, tandis que les coûts ne peuvent pas être littéralement nuls, ils peuvent être très faibles. Si l'on satisfait au critère des 85 pour cent au titre de l'une des deux catégories indiquées à l'article 942 b) 3) du Code des impôts, on aura satisfait à la prescription de l'article 942 b) 2) B), même si les coûts en jeu dans chacune de ces deux catégories sont minimes.

88. Par exemple, une société américaine pourrait satisfaire à la prescription relative aux coûts directs étrangers au titre des frais de publicité entraînés par l'insertion d'une annonce dans une revue commerciale étrangère. Supporter un coût de cette nature ne ferait certainement pas des revenus réalisés par la vente du produit faisant l'objet de la publicité des revenus de source étrangère.

89. Dans l'une des publications concernant le régime FSC, on peut lire ce qui suit:

> Certains exportateurs satisfont à la prescription relative aux frais de publicité en publiant chaque année dans une revue commerciale étrangère une publicité incluant tous les produits d'exportation qu'ils commercialisent. Les coûts directs étrangers imputés à chaque transaction à l'exportation seront minimes, mais cela n'empêchera pas la FSC de satisfaire au critère des coûts directs étrangers. S'il n'y a pas de dépenses de promotion des ventes sur le marché intérieur imputables aux biens d'exportation ..., cette activité suffira à représenter la catégorie des coûts directs de publicité et de promotion des ventes pour ces produits.[45]

90. Il est même très facile de satisfaire à ce critère, parce que les règlements disposent que:

> Les coûts relatifs à la publicité insérée dans des publications aux États-Unis ne sont pas traités comme coûts directs, même si la publication comporte aussi une édition étrangère en anglais.[46]

91. Les CE voudraient aussi rappeler au Groupe spécial que, comme dans le cadre du régime FSC, la nécessité de supporter un coût quelconque au titre de "processus économiques se déroulant à l'étranger" n'est pas applicable aux contribuables dont les recettes brutes tirées du commerce extérieur ne dépassent pas 5 millions de dollars EU au cours d'une seule année fiscale.[47]

92. Le Groupe spécial voudra peut-être se reporter aux explications données lors de la procédure initiale, y compris la pièce n° 31 des CE, qui montrent à quel point les prescriptions en matière de processus économiques se déroulant à l'étranger sont minimes, en pratique.

---

[43] Reg. § 1.924(d)-1(b)(1).
[44] Reg. § 1.924(d)-1(d)(1).
[45] BNA Tax Management Portfolio No. 934, *Foreign Sales Corporations*, page A-29 (1998).
[46] Reg. § 1.924(e)-1(a)(1)(iii)(C).
[47] Article 942 c) 1) du Code des impôts.

ANNEXE F-6

OBSERVATIONS DES ÉTATS-UNIS SUR LES RÉPONSES DES CE
AUX QUESTIONS DU GROUPE SPÉCIAL

Question n° 1

Dans la section 3.2.5 de leur première communication, les Communautés européennes affirment que le régime de remplacement des FSC donne lieu à deux subventions qui peuvent être distinguées: la "subvention de remplacement de base" et la "subvention de remplacement élargie".

- **Faut-il en déduire que les CE demandent au Groupe spécial de rendre deux décisions distinctes, une pour chacune des subventions alléguées?**

- **Les CE considèrent-elles que l'application d'une partie différente du régime de remplacement des FSC peut impliquer différents types de subventions au regard de l'Accord SMC?**

- **Veuillez indiquer quelle est la partie pertinente de la *Loi portant abrogation des dispositions relatives* aux FSC et régissant l'exclusion des revenus extraterritoriaux ("la Loi") qui décrit les deux subventions alléguées qui "peuvent être distinguées".**

- **Les CE pensent-elles que le statut d'une subvention au regard de l'Accord SMC est déterminé par les circonstances juridiques particulières dans lesquelles elle est accordée dans chaque cas?**

Réponse

1. En ce qui concerne la réponse des CE à cette question, les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter à leur propre réponse à cette question[1], et réaffirment qu'il y a une exclusion unique applicable à différents types de transactions à l'étranger. Pour récrire de manière exacte la première phrase du paragraphe 2 des réponses des CE, "il y a une exclusion unique qui vise des situations différentes".

2. À cet égard, les efforts que les CE sont prêtes à consentir pour tenter de scinder la Loi apparaissent au paragraphe 3 de leurs réponses, lorsqu'elles affirment que l'"assimilation aux sociétés américaines" est une condition à remplir pour bénéficier de ce que les CE appellent la "subvention de remplacement élargie". Bien sûr, les CE préfèrent ne pas mentionner le fait qu'une succursale étrangère d'une société américaine peut bénéficier de la "subvention élargie" sans choisir l'"assimilation aux sociétés américaines".

3. Toujours au paragraphe 3, les CE glissent l'assertion selon laquelle "il sera *souvent* nécessaire d'utiliser des articles américains" au titre de la "subvention élargie". (pas d'italique dans l'original) Bien sûr, les CE n'ont pas présenté le moindre élément de preuve pour étayer l'assertion selon laquelle la nécessité d'utiliser des articles américains se fera jour "souvent". Les CE n'ont fourni aucun élément de preuve établissant qu'une telle nécessité se fera vraiment jour ne serait-ce qu'une fois.

4. Enfin, au paragraphe 4 de leurs réponses, au deuxième alinéa introduit par un point, les CE reprennent l'argument que les États-Unis ont cité au paragraphe 84 de leurs propres réponses aux

[1] *Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial*, paragraphes 121 à 124; *voir aussi id.*, paragraphes 67 à 75 et 80 à 87.

questions du Groupe spécial. Les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter aux paragraphes 80 à 87 de leurs réponses, qui montrent que les CE cherchent à gagner sur les deux tableaux dans le présent différend, en ce sens qu'elles n'ont pas plutôt affirmé contester la Loi dans son ensemble qu'elles s'efforcent de scinder la même Loi en prétendues subventions distinctes.

Question n° 2

Les Communautés européennes font valoir que le régime de remplacement des FSC est subordonné *de facto* aux exportations, ce qui est contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC.[2] Veuillez expliquer comment la Loi en tant que telle – qui, de par ses termes, tout au moins dans le cas des FSC existant au 30 septembre 2000, ne s'applique pas aux transactions effectuées avant le 1er janvier 2002 – peut constituer une violation *de facto* de l'article 3.1 a) de l'Accord SMC. Les CE peuvent-elles citer un rapport du GATT ou de l'OMC dans lequel il aurait été constaté qu'une loi en tant que telle constituait une violation *de facto* de l'une quelconque des obligations découlant d'un accord du GATT ou de l'OMC?

Réponse

5. En ce qui concerne le paragraphe 8 de la réponse des CE à la question 2 et l'affirmation des CE selon laquelle le "critère de subordination est le même, qu'il y ait subvention *de facto* ou *de jure*", les États-Unis réaffirment que tout au long de la présente procédure, les CE ont ignoré le sens du terme "subordonnées" tel qu'il a été interprété par l'Organe d'appel. Les décisions pertinentes de l'Organe d'appel sont exposées dans la *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, aux paragraphes 109 et 110, que les États-Unis reproduisent ici pour faciliter la tâche du Groupe spécial:

> 109. L'Organe d'appel a estimé que le "terme-clé" de l'article 3.1 a) est "subordonnées". Il a expliqué que le sens ordinaire de ce terme est "conditionnel" ou "dépendant, pour exister, de quelque chose d'autre". Ainsi, une subvention à l'exportation au sens de l'article 3.1 a) est une subvention dont l'octroi est soumis à l'obligation d'exporter. Ou, comme l'a dit l'Organe d'appel, "[la subvention] est offerte uniquement si la condition que constituent les résultats à l'exportation est remplie".
>
> 110. Il ne suffit pas qu'une subvention soit accordée simplement dans l'attente que de nouvelles exportations ou des exportations supplémentaires en résultent; il faut que l'octroi de la subvention soit subordonné en soi aux résultats à l'exportation. Comme l'a dit l'Organe d'appel, "[i]l ne suffit pas de démontrer seulement que les pouvoirs publics accordant une subvention *prévoyaient* que des exportations en résulteraient. La prohibition énoncée à l'article 3.1 a) s'applique aux subventions qui sont *subordonnées* aux résultats à l'exportation ... On peut fort bien accorder une subvention en sachant, ou en prévoyant, que des exportations en résulteront. Mais cela n'est pas suffisant en soi, parce que ce n'est pas la preuve que l'octroi de la subvention est *lié* à la prévision d'exportations". (notes de bas de page omises)

6. Par contraste, le critère de subordination aux exportations retenu en l'espèce par les CE ignore les enseignements pertinents de l'Organe d'appel. Étant donné que la Loi, à première vue, autorise explicitement un contribuable à obtenir des revenus exclus sans exporter, l'exclusion ne peut pas être considérée comme "conditionnelle", "dépendante" ou "liée" par rapport aux exportations. Comme on l'a vu ci-dessus à propos de la réponse des CE à la question n° 1, les CE, s'efforçant de se soustraire

[2] Première communication des CE, paragraphe 145.

aux enseignements de l'Organe d'appel, scindent indûment l'exclusion prévue par la Loi en deux exclusions distinctes.

7. En ce qui concerne le paragraphe 11 de la réponse des CE, si les CE présentent effectivement une allégation subsidiaire relative à une subordination *de facto* aux exportations, elles n'ont fourni absolument aucun élément de preuve à l'appui d'une telle allégation. Fait notable, les CE ne citent pas le moindre élément de preuve soumis par elles qui étayerait une allégation relative à une subordination *de facto* aux exportations.

Question n° 3

Les Communautés européennes déclarent qu'elles "... ne voient aucune raison de contester que la dernière phrase de la note de bas de page 59 peut constituer une exception aux dispositions de l'article 3.1 a)".[3] Cela signifie-t-il que les CE pensent que les mesures qui satisfont aux prescriptions de la dernière phrase de la note de bas de page 59 sont des "mesures désignées dans l'Annexe I comme ne constituant pas des subventions à l'exportation" au sens de la note de bas de page 5 de l'Accord SMC?

Réponse

8. L'assertion des CE dans leur réponse à la question n° 3, à savoir que la note de bas de page 59 vient seulement rappeler, à titre déclaratif, que des mesures visant à éviter la double imposition ne sont pas des subventions, n'est pas soutenable. Premièrement, si telle avait été l'intention des rédacteurs, ils auraient fait de la note de bas de page 59 une note relative à l'article premier, comme ils l'ont fait pour la note de bas de page 1 en ce qui concerne l'exonération d'impôts indirects.[4]

9. Deuxièmement, la réponse des CE à la question n° 3 est incompatible avec leur position antérieure dans le présent différend. Précédemment, les CE ont soutenu que la "dernière phrase de la note 59 peut effectivement orienter vers une interprétation du point e) plus restrictive que celle qui prévaudrait peut-être en l'absence de cette phrase".[5] En d'autres termes, cela revient à admettre que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 restreint la portée du point e). Les États-Unis aborderont plus loin la note de bas de page 59, dans leurs observations concernant la réponse des CE à la question n° 45.

Question n° 5

Veuillez donner plus de précisions sur la remarque faite au paragraphe 227 de la deuxième communication des CE.

Réponse

10. Les CE n'expliquent pas suffisamment pourquoi elles estiment que les revenus extraterritoriaux tirés d'une transaction qui s'est déroulée entièrement à l'étranger ne sont pas des revenus de source étrangère. Elles citent simplement un exemple dans lequel une société américaine distribue des produits fabriqués à l'étranger. Dans cet exemple, il y aurait création de revenus extraterritoriaux si la société américaine distribuait des produits fabriqués à l'étranger à des acheteurs étrangers ou pour utilisation à l'étranger. De fait, cet exemple comporterait presque certainement une distribution hors des États-Unis. On ne voit pas pourquoi de telles activités seraient "de source nationale" ou comporteraient la moindre activité d'exportation.

[3] Deuxième communication des CE, paragraphe 181.
[4] Voir *FSC (Organe d'appel)*, paragraphe 93.
[5] *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 4.949.

Question n° 13

En ce qui concerne le rapport entre l'article 3.1 a) de l'Accord SMC et le point e) de l'Annexe I, se pourrait-il qu'une mesure ne relève pas du point e), mais relève quand même de l'article 3.1 a), et inversement?

Réponse

11. De l'avis des États-Unis, les CE n'ont pas répondu à la question du Groupe spécial, qui visait à établir si le critère de "subordination" est plus strict au point e) qu'à l'article 3.1 a).

12. Les États-Unis notent aussi que l'exemple donné par les CE au paragraphe 26, premier alinéa introduit par un point, est incorrect. Les États-Unis ne savent pas ce que les CE veulent dire lorsqu'elles font référence à la "promotion des exportations", mais dans le cas du "transport maritime", les compagnies de navigation fournissent un service. Ainsi, si une exonération fiscale constituait une subvention aux compagnies de navigation, cette subvention ne relèverait aucunement de l'Accord SMC.

Question n° 14

Le Groupe spécial sait pertinemment que la conformité avec les règles de l'OMC des régimes d'imposition des revenus des pays européens n'entre pas dans le cadre de son mandat dans la présente affaire. Au paragraphe 96 de leur première communication, les États-Unis donnent plusieurs exemples de systèmes fiscaux européens qui "évitent l'imposition des revenus étrangers de manière limitée ou conditionnelle".[6] Parmi ces systèmes, y en a-t-il un qui exclut les revenus étrangers du revenu imposable aux conditions suivantes:

i) le bien destiné à la vente qui procure le revenu doit être détenu en vue de son utilisation finale hors du pays (et ne pas être destiné à une consommation finale dans ce pays); et

ii) la teneur de ce bien en éléments d'origine étrangère ne doit pas dépasser un certain pourcentage de sa valeur loyale et marchande?

Réponse

13. Les États-Unis prient le Groupe spécial de se reporter à leur réponse à la question n° 14, ainsi qu'à leurs observations sur la réponse des CE à la question n° 23. De l'avis des États-Unis, le fait que dans les régimes fiscaux européens les exportations sont imposées plus favorablement que les opérations réalisées sur le marché intérieur ne peut pas être sérieusement contesté.

14. En ce qui concerne le paragraphe 28 de la réponse des CE à la question n° 14, les États-Unis n'ont pas soutenu que "l'expression "revenus de source étrangère" doit être interprétée de manière large comme signifiant revenus réalisés à l'exportation". Les États-Unis ont simplement fait valoir que les transactions à l'exportation sont un type de transactions se déroulant à l'étranger qui procurent en règle générale des revenus de source étrangère. Sur le plan de la preuve, les CE n'ont pas établi que les types de transactions permettant de recevoir des revenus exclus en vertu de la Loi ne comportent pas un élément "revenus de source étrangère", et elles n'ont pas établi non plus que la Loi exclut en quelque sorte les revenus de source nationale.

[6] Première communication des États-Unis, paragraphe 97.

Question n° 15

Les termes "revenus de source étrangère", "source étrangère" ou "source" figurant dans l'Accord SMC sont-ils utilisés dans d'autres Accords de l'OMC? Quelles indications peut-on éventuellement trouver sur le sens de ces termes dans l'Accord SMC ou dans d'autres Accords de l'OMC?

Réponse

15. les États-Unis font observer ce dont le Groupe spécial s'est probablement rendu compte par lui-même, à savoir qu'en ce qui concerne la question du Groupe spécial concernant l'utilisation de l'expression "revenus de source étrangère" dans les rapports *FSC* du Groupe spécial et de l'Organe d'appel, les CE n'ont pas répondu à la question, mais se sont au contraire lancées dans une discussion apparemment hors de propos des *affaires Législations fiscales*. Les États-Unis prient respectueusement le Groupe spécial de se reporter à leur réponse à la question n° 15.

Question n° 16

Les Communautés européennes font valoir ce qui suit[7]: "Même s'il s'agissait d'une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère, la Loi sur le remplacement du régime FSC serait en tout état de cause contraire à l'article 3.1 a) de l'Accord SMC parce qu'elle donne aux exportateurs un *choix* qui n'est pas offert aux autres opérateurs. ... Cet avantage additionnel serait également une subvention, ... Cette *surcompensation* injustifiée est également une subvention …

(À l'intention des CE): Veuillez expliquer par une analyse textuelle en quoi le prétendu *avantage additionnel* et la prétendue *surcompensation* constituent des subventions au sens de l'article premier de l'Accord SMC.

(À l'intention des États-Unis): Comment les États-Unis répondent-ils à cette allégation?

Réponse

16. Les États-Unis sont heureux de noter que dans leur réponse à cette question, les CE semblent avoir abandonné l'argument spécieux selon lequel l'existence d'un choix entre l'utilisation des crédits d'impôt étranger et l'exclusion constitue en quelque sorte une subvention. Cet argument n'est pas crédible, étant donné que: 1) selon la Convention de l'OCDE, il est acceptable d'utiliser l'imputation, l'exemption ou les deux méthodes d'allégement de la double imposition[8], 2) les CE ont précédemment admis que la plupart des pays utilisent une combinaison des deux méthodes pour éviter la double imposition[9], et 3) des États membres des CE, comme la France, autorisent un tel choix.[10]

17. Les États-Unis réaffirment aussi qu'il ressort clairement de la Loi et de son historique qu'il n'y a pas de "double protection contre la double imposition", pour reprendre les termes des CE. Les crédits d'impôt étranger ne peuvent pas être utilisés à l'égard de revenus extraterritoriaux exclus.[11]

---

[7] Deuxième communication des CE, paragraphes 221 et 222.

[8] *Voir Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 181.

[9] *Voir Déclaration orale des États-Unis*, paragraphe 141, citant la pièce n° 2 des CE, page 2 (pièce n° 5 des États-Unis).

[10] *Voir Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial*, paragraphe 52.

[11] *Voir* l'article 3 de la Loi, modifiant l'article 114 c) à d) du Code des impôts (pièce n° 1 des États-Unis); *rapport du Sénat*, page 2 (pièce n° 2 des États-Unis); *rapport de la Chambre*, page 10 (pièce n° 3 des États-Unis); *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 26; *Deuxième*

Comme les États-Unis l'ont expliqué précédemment, la Loi n'accorde pas un avantage spécial à une catégorie privilégiée de contribuables. Elle prévoit simplement, au contraire, une forme différente de protection contre la double imposition qui est largement offerte aux contribuables. Le choix offert dans ce contexte n'est pas différent des choix semblables que l'on trouve dans des systèmes fiscaux du monde entier. Ou bien le fait que la Loi incorpore la méthode de l'exemption soulève des difficultés au regard des règles de l'OMC, ou bien il n'en soulève pas. Soutenir, comme le voudraient les CE, que la Loi peut prévoir une subvention à l'exportation prohibée au motif qu'elle permet de recourir à un mécanisme de protection différent – même si par ailleurs rien ne s'oppose à l'emploi de cette méthode – ne peut simplement pas être correct.

Question n° 17

Les CE semblent dire qu'une violation de l'article 3.1 b) peut exister si une mesure "incite" les producteurs nationaux à exporter.[12] Dans le même esprit, les CE disent que "l'article 3.1 b) prohibe toute subordination à la teneur en éléments d'origine nationale, quel qu'en soit le degré ... [et] que l'Accord SMC ne renferme aucune règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées".[13]

> **(À l'intention des CE): Comment cet argument serait-il étayé par une analyse textuelle de l'article 3.1 b), conformément à l'article 31 de la *Convention de Vienne*? Les Communautés européennes peuvent-elles citer un rapport d'un groupe spécial ou de l'Organe d'appel dans lequel le terme "incitation" a été explicitement utilisé dans le contexte de l'article 3.1 de l'Accord SMC ou de l'article XVI:4 du GATT?**
>
> **(À l'intention des États-Unis): Une analyse textuelle de l'article 3.1 b) amènerait-elle à la conclusion que l'argument précité des CE est dénué de fondement? Dans l'affirmative, pourquoi et comment? Les États-Unis sont-ils d'avis que l'Accord SMC renferme une règle *de minimis* applicable aux subventions prohibées? Dans l'affirmative, quel est le seuil qualitatif ou quantitatif à partir duquel elle s'applique? Le rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*[14] est-il pertinent en l'espèce? Veuillez justifier vos réponses.**

Réponse

18. En ce qui concerne le paragraphe 43 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis estiment que ce sont les CE qui ont fourni une interprétation sélective selon laquelle les mots employés dans l'article 3.1 b) n'ont pas tous un sens. Pour des raisons déjà données, les CE ont ignoré le sens du mot "subordonnées". De même, l'interprétation donnée par les CE du membre de phrase "[produits] nationaux de préférence à des produits importés" n'est pas fondée sur le sens ordinaire des mots employés, et la conclusion que les CE tirent de ce membre de phrase a déjà été rejetée par l'Organe d'appel.[15]

19. En ce qui concerne le paragraphe 44 de la réponse des CE, les CE citent l'affirmation de l'Organe d'appel selon laquelle l'article III:4 "porte lui aussi sur les mesures qui favorisent l'utilisation

---

communication des États-Unis au titre de l'article 21:5, paragraphes 36 à 38; et *Déclaration orale des États-Unis*, paragraphes 148 à 151.

[12] *Voir* Première communication écrite des CE, paragraphe 165.

[13] Deuxième communication écrite des CE, paragraphe 160.

[14] WT/DS130/AB/R, WT/DS142/AB/R.

[15] *Voir Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial*, paragraphes 53 à 57.

de produits nationaux de préférence à des produits importés".[16] Les CE semblent en avoir tiré la conclusion que l'Organe d'appel a constaté que le critère au regard de l'article 3.1 b) est celui de la "faveur" au profit des produits nationaux.

20. Du point de vue logique, cette déduction est absurde. Une mesure qui est "subordonnée" à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, au sens de l'article 3.1 b), "favoriserait" les produits nationaux, mais cela ne veut pas dire que le critère au regard de l'article 3.1 b) cesse d'être la "subordination" pour devenir la "faveur". De plus, dans l'affaire *Canada - Automobiles*, la phrase qui suit immédiatement la phrase citée par les CE est libellée comme suit: "Néanmoins, tant l'article III:4 du GATT de 1994 que l'article 3.1 b) de l'*Accord SMC* s'appliquent à des mesures qui exigent l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés."[17] La règle des 50 pour cent n'"exige" pas l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

Question n° 23

Les CE font valoir que "pour les propriétaires de marchandises produites aux États-Unis, l'exportation est une condition de l'obtention des avantages prévus au titre du régime pour ces marchandises"[18] et qu'il y a donc subvention à l'exportation. Supposons l'existence d'une exclusion du champ de l'impôt visant tous les revenus de source étrangère du fait de l'application d'un système purement territorial. L'exportation ne serait-elle pas alors pour les propriétaires de marchandises produites dans le pays une condition qui leur permettrait de bénéficier eux aussi de l'exclusion? Faut-il en conclure que l'application d'un système purement territorial donnerait lieu également à une subvention à l'exportation? Veuillez donner des explications.

Réponse

21. Les CE soutiennent que dans un système territorial, les transactions à l'exportation sont imposées de la même manière que les transactions autres qu'à l'exportation.[19] Cette affirmation est incorrecte.

22. Dans un système territorial, pour qu'un contribuable puisse obtenir des revenus exclus du champ de l'impôt, il doit exporter les produits vers un pays étranger. Ce qui arrive à ces produits après qu'ils ont été exportés est sans intérêt en l'occurrence. Certains produits peuvent être réimportés dans le pays d'origine dans une vente "aller-retour" pour consommation sur le marché intérieur.[20] D'autres produits peuvent être vendus par l'intermédiaire de la succursale ou de la filiale du contribuable à l'étranger, pour consommation sur un marché étranger. Quelle que soit en fin de compte leur destination, toutefois, les produits *doivent d'abord être exportés* à destination de la succursale ou de la filiale étrangère du contribuable pour que ce contribuable puisse obtenir des revenus exemptés.

---

[16] Les États-Unis signalent un point technique: les CE n'ont pas indiqué que dans leur citation, elles soulignaient des mots qui ne sont pas soulignés dans l'original.

[17] *Canada – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS139/R, WT/DS142/R, rapport de l'Organe d'appel adopté le 19 juin 2000, paragraphe 140. (non souligné dans l'original)

[18] Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 102.

[19] *Réponse des CE aux questions du Groupe spécial*, paragraphe 54. Les États-Unis font aussi respectueusement observer que la question du Groupe spécial est fondée sur une prémisse fausse, en ce sens que dans le monde réel, il n'y a pas de systèmes "purement" territoriaux. De fait, comme les États-Unis l'ont précédemment montré, les exemptions territoriales appliquées par divers États membres des CE sont toutes assujetties à diverses limitations et conditions. *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 96.

[20] *Deuxième communication des CE au titre de l'article 21:5*, paragraphe 112.

23. Lorsque les produits sont exportés – et, encore une fois, ils doivent l'être pour remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exemption – ils sont imposés plus favorablement que les ventes sur le marché intérieur comparables, comme les CE l'admettent: "un traitement des ventes à l'exportation effectuées par l'entremise d'une filiale de distribution à l'étranger [*sic*] plus favorable que celui qui est accordé aux ventes sur le marché intérieur par l'entremise d'une filiale de distribution nationale peut découler du fait que le taux d'imposition est inférieur dans le pays étranger (mais pas d'une situation où le taux d'imposition à l'étranger est supérieur)".[21] Ainsi, lorsque les CE défendent l'utilisation par leurs États membres de la méthode d'exemption territoriale, elles contredisent leur propre attaque de l'exclusion des revenus extraterritoriaux prévue par la Loi.

24. La tentative faite par les CE pour traiter les activités liées à l'exportation de filiales étrangères comme une activité *autre que d'exportation* n'est pas nouvelle. Le Groupe d'experts chargé des *affaires Législations fiscales* a vu clair dans la même distinction artificielle que les CE s'efforcent aujourd'hui d'établir. C'est ce qu'un auteur de renom a expliqué à propos de ces affaires:

> Comme les trois défendeurs européens avaient choisi de ne pas faire valoir le moyen de défense fondé sur le double prix [au titre de l'article XVI du GATT], la seule question véritable soulevée dans les trois allégations présentées en retour était de savoir si le fait de ne pas imposer des gains étrangers constituait en lui-même une subvention à l'exportation. La clé de la constatation établie par le Groupe d'experts sur ce point a été sa décision de traiter les deux parties de la transaction avec le paradis fiscal – exportation initiale de l'exportateur à destination de son alter ego étranger et revente par l'alter ego à l'acheteur définitif – comme une transaction à l'exportation unique ... Cela impliquait ce qui se passait hors du pays – la revente – faisait aussi partie du même "processus". En n'imposant pas les revenus tirés de la seconde vente, les pouvoirs publics accordaient par conséquent une exonération fiscale en faveur du processus d'exportation.[22]

---

[21] *Id.*, paragraphe 56. Lorsque le taux d'imposition à l'étranger est supérieur, on suppose que les contribuables choisiront de ne pas faire passer leurs ventes par leur filiale de distribution à l'étranger.

[22] Robert E. Hudec, *Reforming GATT Adjudication Procedures: The Lessons of the DISC Case*, 78 Minn. L. Rev. 1443, 1482 (1988) (copie jointe en tant que pièce n° 30 des États-Unis). Le professeur Hudec ajoutait ce qui suit: "Tous les spécialistes des questions fiscales savaient qu'un système d'imposition territorial pourrait servir à rendre l'imposition d'opérations à l'exportation nettement plus faible que l'imposition d'opérations identiques sur le marché intérieur." *Id*.

Au paragraphe 57 de leur réponse à cette question, les CE contestent que le Groupe d'experts chargé des *affaires Législations fiscales* "[ait] aboutit à des "constatations factuelles" d'après lesquelles les systèmes territoriaux accordaient un traitement plus favorable aux ventes à l'exportation". Toutefois, si le Groupe d'experts n'a pas établi de telles constatations, le comportement des CE et des États membres concernés au sein du Conseil du GATT après 1976 devient inexplicable, et il est difficile d'imaginer pourquoi lesdits CE et États membres ont insisté pour que le Texte de conciliation de 1981 soit adopté. Pour qu'il n'y ait aucun doute à ce sujet, voici ce que le Groupe d'experts chargé des *affaires Législations fiscales* a constaté:

> Le Groupe d'experts est arrivé à la conclusion que ces pratiques, quelle que soit la mesure dans laquelle elles peuvent être une conséquence fortuite des principes fiscaux belges plutôt qu'une intention politique délibérée, n'en constituent pas moins une subvention à l'exportation, car les avantages susvisés dont bénéficient les activités d'exportation ne s'appliquent pas aux activités nationales sur le marché intérieur ...
>
> S'agissant de circonstances où, du fait de l'existence d'un régime fiscal différent dans différents pays, le produit total de l'impôt sur les ventes à l'exportation est inférieur à celui de l'impôt sur les ventes intérieures, le Groupe d'experts est arrivé à la conclusion qu'il y a exonération partielle d'impôts directs ...

Pratiques suivies par la Belgique en matière d'impôt sur le revenu, L/4424, IBDD, S23/139, paragraphes 35 et 37. Le Groupe d'experts a établi des constatations analogues dans *Pratiques suivies par la France en matière*

25. Les CE sont tout particulièrement dans l'erreur lorsqu'elles affirment que les déterminations relatives à la source faites à des fins fiscales doivent se fonder strictement sur les prix de cession correspondant aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence. Cette affirmation est dénuée de fondement et, en l'espèce, dangereuse. Bien que compatibles en gros avec des activités économiques, les déterminations relatives à la source appliquent de nombreuses règles justifiées par des raisons de commodité administrative. Par exemple, de nombreux pays se fondent simplement sur la résidence du payeur pour déterminer la source des revenus, quel que soit le lieu où, du point de vue économique, le revenu a été généré.

26. Néanmoins, les CE invitent le Groupe spécial: 1) à définir l'expression "revenus de source étrangère" en utilisant les lois nationales de la partie dont il est allégué qu'elle accorde une subvention, et 2) à décider qu'aux fins de l'application de ces mêmes lois, les "revenus de source étrangère" doivent être déterminés sur la base de prix de cession correspondant aux prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence. Une telle constatation serait peut-être aujourd'hui dans l'intérêt des CE, mais irait à l'encontre de l'intention exprimée dans la note de bas de page 59, qui était d'éviter de placer aucune "limite" à l'aptitude pour les Membres de prendre des mesures visant à éviter la double imposition de revenus de source étrangère, et non de les obliger à introduire la stricte utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence dans leurs règles relatives à la source.

Question n° 24

Une mesure qui n'assujettirait pas à l'impôt les revenus de source étrangère (c'est-à-dire un système purement territorial) serait-elle une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59?

Réponse

27. Les États-Unis soutiennent que les systèmes territoriaux d'imposition devraient être considérés de la même manière que la Loi dans le contexte de la note de bas de page 59.[23] Ils devraient être jugés acceptable ou être rejetés pour les mêmes raisons.

28. Les CE s'efforcent toutefois d'établir entre les systèmes de leurs États membres et la Loi une distinction qui n'a simplement aucune base dans la réalité. Elles affirment que le "point de référence principal" dans un système fiscal territorial est l'imposition des revenus générés sur le territoire du pays ayant compétence fiscale. Toutefois, ce point de référence n'existe que dans la mesure où les CE disent qu'il existe. La réponse des CE est simplement incompatible avec la manière dont les systèmes "territoriaux" communautaires fonctionnent effectivement. Les CE ont expliqué au Groupe spécial *FSC* que leurs États membres perçoivent généralement des impôts sur les revenus des entreprises sur une base mondiale, mais prévoient ensuite une exemption pour les revenus de source étrangère.[24] Les États-Unis ont précédemment montré comment cinq systèmes fiscaux européens prévoient, pour les

---

d'impôt sur le revenu, L/4423, IBDD, S23/126, paragraphes 48 et 50 et dans *Pratiques suivies par les Pays-Bas en matière d'impôt sur le revenu*, L/4425, IBDD, S23/150, paragraphes 35 et 37.

L'observation faite par les CE au paragraphe 57 selon laquelle les *affaires Législations fiscales* faisaient intervenir des obligations juridiques différentes et des procédures de règlement des différends distinctes ne change rien à la nature de ce que le Groupe d'experts a constaté sur le plan factuel. Le Conseil du GATT a adopté ces constatations factuelles, et la seule modification qu'il ait apportée a été d'adopter le Texte de conciliation de 1981, qui modifiait les conclusions juridiques découlant des constatations factuelles du Groupe d'experts.

[23] Les États-Unis notent, une fois encore, qu'il n'existe pas de systèmes d'imposition "purement" territoriaux.

[24] Annexe EC-2 (pièce n° 5 des États-Unis), paragraphe 2. *Voir aussi Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 41.

revenus de source étrangère, une exception par rapport à leurs règles fiscales normalement applicables.[25]

29. Comme les États-Unis l'ont indiqué plus haut dans leurs observations concernant la réponse des CE à la question n° 23, les systèmes dits territoriaux imposent les revenus provenant de transactions à l'exportation plus favorablement que ceux qui proviennent de transactions comparables réalisées sur le marché intérieur, parce que les exportateurs peuvent obtenir une exemption d'impôt pour une partie de leurs revenus. Lorsque, dans un pays qui accorde une exemption territoriale, des exportateurs réalisent leurs opérations par l'intermédiaire d'un pays à fiscalité plus faible, ils réalisent globalement des économies d'impôt. Selon l'argument des CE dans le présent différend, cela constitue une subvention subordonnée aux résultats à l'exportation.

30. La question du Groupe spécial pose l'autre question intéressante à laquelle les CE ont invariablement refusé de répondre[26]: celle de savoir si un pays qui impose certaines personnes sur la base d'une exemption et d'autres personnes sur une base mondiale (à leur gré) accorde des subventions au sens de l'article 1.1.[27] À s'en tenir à l'argument des CE dans le présent différend, il semblerait que la réponse à cette question soit "oui".

31. Les États-Unis notent aussi l'affirmation des CE selon laquelle l'exemption territoriale "[est] toutefois indéniablement ... une mesure prise en vue d'éviter la double imposition des revenus de source étrangère". Étant donné qu'en règle générale, les pays qui utilisent la méthode de l'exemption n'exigent pas que les revenus exemptés soient effectivement imposés, les États-Unis estiment que cette assertion est inconciliable avec la position que les CE ont prise en ce qui concerne la Loi.

Question n° 25

Les CE font valoir que "le plafond d'éléments d'origine étrangère imposé à l'élargissement à des marchandises produites à l'étranger du régime de remplacement des FSC impose souvent aux producteurs de fonder leurs exportations sur des éléments provenant des États-Unis. De ce fait, la subvention de remplacement élargie est également subordonnée aux exportations et donc prohibée".[28] Les CE estiment-elles que la mesure est subordonnée *de jure* ou *de facto* aux résultats à l'exportation? N'est-elle subordonnée aux exportations que dans les cas où, pour en bénéficier, il faut exporter des produits américains? Ou bien le régime de remplacement élargi est-il subordonné aux exportations en totalité du fait que l'exportation de produits américains peut parfois être requise?

32. Les États-Unis contestent l'affirmation des CE contenue au paragraphe 60 de leur réponse à cette question selon laquelle "[i]l ressortait clairement des faits évidents connus de tous à l'époque où la Loi a été adoptée que le respect de la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère obligerait dans bien des cas à utiliser des articles américains". Les CE ne citent rien à l'appui de leur assertion, et les États-Unis ne croient pas qu'il y ait dans le dossier de cette affaire quoi que ce soit qui viendrait étayer cette assertion. Les CE ne précisent même pas ce qu'étaient les "faits évidents" ou l'identité de "tous" ceux auxquels elles se réfèrent. Les CE demandent en substance au Groupe spécial de "reconnaître sans demander de preuve formelle" un fait décisif que, selon la jurisprudence établie de l'OMC, il incombe aux CE de prouver, et au regard duquel elles ne se sont pas acquittées de cette charge.

---

[25] *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 42 et 96.

[26] *Réponse des CE aux questions des États-Unis*, paragraphe 1.

[27] Comme les États-Unis l'ont noté précédemment, la France est un exemple d'un tel pays. *Réponse des États-Unis aux questions du Groupe spécial*, paragraphe 52.

[28] Première communication des CE, paragraphe 119.

33. Les États-Unis contestent aussi l'affirmation des CE contenue au paragraphe 62 de leur réponse à cette question selon laquelle "l'exportation de produits américains pouvant parfois être requise, le "régime de remplacement élargi" est subordonné aux exportations en totalité". Les États-Unis ne souscrivent pas à la thèse selon laquelle un contribuable devrait toujours utiliser des articles américains, par opposition à des articles importés, pour remplir les conditions requises pour bénéficier de l'exclusion prévue par la Loi. Ils n'estiment pas non plus que, parce que certains contribuables choisissent d'utiliser des produits américains pour satisfaire à la règle des 50 pour cent, cela rend l'exclusion prévue par la Loi subordonnée aux exportations. Une multitude de raisons sont à l'origine de décisions privées d'utiliser des produits nationaux – ou d'exporter – pour satisfaire à certaines prescriptions, mais ces décisions ne créent pas *ipso facto* une subordination aux exportations. Si tel était le cas, toute subvention à la production d'application large serait subordonnée aux exportations dès lors qu'un fabricant déciderait qu'il "devait" exporter pour obtenir la subvention.

Question n° 26

Les CE affirment que la subvention de base est subordonnée à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés parce que l'utilisation d'articles nationaux des États-Unis sera "souvent" nécessaire pour garantir que la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère ne sera pas dépassée.[29] Les CE estiment-elles que la fréquence d'une telle utilisation est pertinente pour décider si la règle des 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère est incompatible avec l'article 3.1 b)? La règle serait-elle incompatible avec l'article 3.1 b) si des produits nationaux des États-Unis étaient "parfois" nécessaires? S'ils l'étaient à l'occasion? S'ils l'étaient rarement?

Réponse

34. En ce qui concerne le paragraphe 63 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis ne savent pas très bien ce qu'ils doivent entendre par l'assertion des CE selon laquelle la Loi est incompatible avec l'article 3.1 b) "par la raison du fait [*sic*] qu'elle entraîne une obligation d'utiliser un article américain [*sic*] dans tous les cas". (italique dans l'original) Les États-Unis supposent que cette affirmation est simplement le produit d'une rédaction hâtive, et que l'argument des CE reste que la Loi violerait l'article 3.1 b) si dans un cas unique, effectif, l'utilisation d'articles américains était requise. Si tel demeure l'argument des CE, ces dernières n'ont présenté aucun élément de preuve montrant qu'il en est ainsi, mais ont simplement avancé des hypothèses prétendument fondées sur des données "effectives" auxquelles seules les CE ont eu accès.

35. En revanche, si l'affirmation des CE traduit une modification de leur argument, dont il résulterait que la Loi exige l'utilisation d'articles américains dans tous les cas, les CE n'ont présenté aucun élément de preuve non plus pour étayer cette assertion.

Question n° 28

Est-il possible d'établir en se fondant sur la Loi elle-même, et sans faire référence à des faits extérieurs se rapportant à la fabrication de produits particuliers, que la règle des 50 pour cent relative à la teneur en éléments d'origine étrangère prescrit dans certains cas au bénéficiaire d'utiliser des produits nationaux de préférence à des produits importés? Si tel n'est pas le cas, et compte tenu de l'avis exprimé par l'Organe d'appel dans l'affaire Canada - Certaines mesures affectant l'industrie automobile[30] d'après lequel la subordination en droit

[29] Première communication des CE, paragraphe 174.

[30] Rapport de l'Organe d'appel, WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R, adopté le 19 juin 2000, paragraphe 123.

est démontrée "sur la base *du libellé* de la législation, de la réglementation ou d'un autre instrument juridique pertinent", veuillez expliquer comment l'exclusion prévue par la Loi pourrait être subordonnée *en droit* à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés.

Réponse

36. La réponse des CE à cette question ignore la partie essentielle du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, qui va du paragraphe 126 au paragraphe 131 du rapport, et dans laquelle l'Organe d'appel a constaté que la simple existence d'une prescription en matière de teneur en produits nationaux n'est pas suffisante pour qu'il y ait violation de l'article 3.1 b). Au contraire, étant donné la "multiplicité des *possibilités*", il convient d'examiner les "modalités d'application aux différents fabricants" de telles prescriptions. Les États-Unis n'estiment pas que les CE se soient acquittées de la charge de la preuve qui leur incombait au regard du critère énoncé dans l'affaire *Canada – Automobiles*.

Question n° 32

Quel est le rapport, le cas échéant, entre le champ d'application de l'article III:4 du GATT et celui de l'article 3.1 b) de l'Accord SMC - l'un est-il nécessairement plus vaste que l'autre? Une mesure pourrait-elle relever de l'une de ces dispositions mais pas de l'autre? Veuillez justifier votre réponse en vous référant à de précédents rapports établis dans le cadre des procédures de règlement des différends du GATT ou de l'OMC, et à d'autres documents.

Réponse

37. Les États-Unis sont heureux de noter que les CE s'accordent à reconnaître avec eux que le champ d'application de l'article III:4 est plus vaste que celui de l'article 3.1 b).

38. Par ailleurs, en ce qui concerne le paragraphe 84 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis sont heureux aussi de constater que les CE renvoient enfin à une partie pertinente du rapport de l'Organe d'appel dans l'affaire *Canada – Automobiles*, où il est indiqué que le critère de la subordination au sens de l'article 3.1 b) est qu'une mesure doit "*exige[r]* l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés". (pas d'italique dans l'original) Bien sûr, les CE n'ont pas démontré que la Loi *exige* l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés, mais au lieu de cela, recourant à une règle juridique incorrecte, ont allégué que la Loi viole l'article 3.1 b) parce que, selon elles, la Loi "favorise" les produits nationaux par rapport aux produits importés ou leur "donne la préférence".

Question n° 33

Les CE déclarent que "... les États-Unis n'ont pas encore achevé l'examen des dispositions de la sous-partie F".[31] Veuillez expliquer si, et en quoi, cette déclaration est pertinente en l'espèce.

Réponse

39. Les CE affirment que l'étude de la sous-partie F établie par le Département du Trésor réfute l'affirmation des États-Unis selon laquelle la Loi représentait, en partie, les résultats d'un examen des dispositions internationales du Code des impôts américain effectué par le Sénat des États-Unis.[32]

[31] Communication présentée par les CE à titre de réfutation, paragraphe 29.

40. L'assertion des CE ne prouve rien de tel, et en la formulant, les CE semblent projeter sur les États-Unis les pouvoirs relatifs des institutions de l'Union européenne. Or, aux États-Unis, le Congrès et le pouvoir exécutif sont (avec le pouvoir judiciaire) des organes d'exercice du pouvoir distincts et égaux, et le fait que l'administration ait pu étudier la sous-partie F n'empêche pas que le Sénat ait procédé à son propre examen indépendant des dispositions internationales du Code des impôts. Le Sénat a indiqué que la Loi était, en partie, un produit de cet examen[33], et l'assertion contraire des CE est aussi présomptueuse que dénuée de fondement.

Question n° 34

Le Groupe spécial doit-il déduire de la lecture de la section 4.3.2 de la communication présentée par les CE à titre de réfutation que ces dernières ne s'appuient pas sur l'expression "soit exclusivement, soit parmi plusieurs autres conditions" pour fonder leur argument d'après lequel l'existence de solutions remplaçant l'exportation pour être admis à bénéficier de la subvention prévue par la Loi n'élimine pas la subordination aux exportations alléguée?

Réponse

41. La réponse des CE selon laquelle leur "argument … ne dépend pas de ces mots" montre bien que les CE ont ignoré ces mots. De l'avis des États-Unis, toutefois, ces mots ne peuvent pas être ignorés et l'explication qu'ils ont donnée de la signification de ces mots et de leur importance pour la présente affaire est exposée dans la *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphes 133 à 136. Pour les raisons exposées dans leurs communications antérieures, les États-Unis estiment que ces mots confirment leur propre position – et non celle des CE – et que les CE n'ont jamais réfuté les arguments des États-Unis concernant le sens de ces mots.

42. De plus, les États-Unis croient comprendre que la réponse des CE signifie que leur allégation au titre de l'article 3.1 a) n'est *pas* fondée sur la notion selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations pour une catégorie de transactions, mais non pour d'autres. La réponse des CE indique que leur argument se fonde sur la théorie selon laquelle l'exclusion prévue par la Loi est subordonnée aux exportations dans son intégralité. En d'autres termes, il y a dans la Loi une subordination aux exportations qui s'applique de manière égale dans toutes les circonstances. Sur le plan pratique, cela veut dire que les CE ne soutiennent *pas* que la Loi viole l'article 3.1 a) au motif qu'elle exige l'exportation *ou* quelque autre type d'activité. Au contraire, les CE soutiennent que la Loi exige l'exportation dans tous les cas. Comme les États-Unis l'ont démontré, toutefois, loin d'exiger l'exportation dans tous les cas, la Loi n'exige pas du tout qu'il y ait exportation. Les CE n'ont pas apporté la preuve du contraire.

Question n° 35

Veuillez commenter les paragraphes 91, 108, 159, 170 et 171 de la déclaration orale des États-Unis.

Paragraphe 91

Réponse

43. Les États-Unis prient respectueusement le Groupe spécial de se reporter à leurs observations concernant la réponse des CE à la question n° 23.

---

[32] Cette déclaration a été faite dans la *Première communication des États-Unis au titre de l'article 21:5*, paragraphe 24, citant le *rapport du Sénat*, page 5 (pièce n° 2 des États-Unis).

[33] *Rapport du Sénat*, page 5 (pièce n° 2 des États-Unis).

44. Les États-Unis voudraient ajouter à ces observations qu'ils ne voient pas en quoi la discussion par les CE de ce qu'elles dénomment la neutralité "par rapport à la sortie de capitaux" ou "à l'entrée de capitaux" a un rapport avec le présent différend. Néanmoins, en ce qui concerne la déclaration des CE contenue au paragraphe 93, concernant la neutralité par rapport à l'entrée de capitaux – dans laquelle les CE disent que cette neutralité est établie lorsque rien n'influence la décision du contribuable d'implanter ses opérations dans son propre pays ou à l'étranger – les États-Unis font observer que la Loi s'applique de la même manière aux transactions réalisées à l'étranger, que les biens soient produits aux États-Unis ou à l'étranger.

45. Dans leur réponse, les CE continuent de soutenir que les systèmes fiscaux de leurs États membres ne comportent pas de subordination aux exportations au sens de l'article 3.1 a) parce que les revenus tirés d'exportation ne sont pas mieux traités que les revenus d'origine intérieure. Les États-Unis font observer une fois encore, comme ils l'ont fait dans leurs observations concernant la question n° 23, que les fabricants nationaux ne peuvent bénéficier d'une exemption territoriale qu'en exportant. Lorsqu'elles s'efforcent de distinguer entre ventes à l'exportation consenties par des fabricants nationaux à leurs filiales, d'une part, et revenus obtenus par ces filiales lorsqu'elles vendent des produits exportés, d'autre part, les CE ne tiennent pas compte de la réalité de telles transactions ni du raisonnement du Groupe spécial et de l'Organe d'appel dans l'affaire *FSC*. Dans cette affaire, le Groupe spécial et l'Organe d'appel ont constaté que l'exemption partielle du champ de l'impôt américain de revenus reçus par des filiales de vente à l'étranger – et le rapatriement en franchise d'impôt des dividendes provenant de ces revenus – constituaient des subventions à l'exportation prohibées. Le fait qu'il s'agissait de revenus de la filiale étrangère était hors de propos.

Paragraphe 108

46. S'agissant de la réponse des CE concernant le paragraphe 108, dans la note de bas de page 37, les CE indiquent que la définition de "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" de la Loi est "identique" à la définition des "biens d'exportation" qui figurait dans les dispositions de l'ancien régime FSC. Ce faisant, les CE ignorent fort à propos qu'en vertu de la définition même des FSC, les produits visés devaient être fabriqués, produits ou extraits aux États-Unis. Au contraire, l'aspect le plus important de la définition des "biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises" est que cette expression désigne, entre autres, des "biens ... fabriqués, produits, cultivés ou extraits aux États-Unis *ou hors des États-Unis*". Article 3 de la loi, modifiant l'article 943 a) 1) A) du Code des impôts (pièce n° 1 des États-Unis). (pas d'italique dans l'original)

47. Au paragraphe 97, les CE affirment que le mot "spécifiquement", employé au point e) de l'annexe I, signifie "ayant un rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec [les] exportations". À supposer, pour les besoins du débat, que l'interprétation des CE soit correcte, les États-Unis sont incapables de comprendre comment une exclusion applicable à des revenus obtenus à partir de biens qui peuvent être fabriqués et vendus hors des États-Unis, et sans incorporer aucun article américain, peut avoir un "rapport, une relation ou un lien spécial, précis ou bien défini avec [des] exportations".

48. À propos de l'affirmation des CE contenue au paragraphe 98, selon laquelle la "subvention élargie" est subordonnée aux exportations "parce que, dans bien des cas, il sera nécessaire d'exporter des produits américains en tant que composants ou matières premières pour respecter la limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère", les États-Unis font observer que: 1) les CE n'ont pas prouvé que des produits américains seront utilisés de préférence à des produits importés dans n'importe quel cas, ni à plus forte raison "dans bien des cas", et 2) le fait que des acteurs privés peuvent *choisir* d'utiliser des produits américains ne constitue pas le type de condition qui rendrait la prétendue "subvention élargie" subordonnée aux exportations au sens de l'article 3.1 a).

Paragraphe 159

Réponse

49. Au paragraphe 101 de leurs réponses, les CE semblent avoir introduit, pour l'application de l'article 3.1 b), une autre règle encore qui s'écarte du libellé effectif de cette disposition. Les CE font maintenant valoir qu'il y a violation de l'article 3.1 b) si une subordination à l'utilisation de produits nationaux de préférence à des produits importés "n'est pas exclue". Comme les États-Unis ne sont pas même sûrs de ce que les CE veulent dire par là, nos observations se borneront nécessairement à souligner que cette nouvelle règle n'est pas justifiée par le libellé de l'article 3.1 b) lui-même ou par la jurisprudence applicable du Groupe spécial et de l'Organe d'appel concernant le sens du mot "subordonnées".

Question n° 36

S'agissant du régime de subventions de remplacement "élargi", y a-t-il des "recettes ... abandonnées" qui sont "normalement exigibles"? Quelle est la règle juridique des États-Unis qui s'appliquerait au bénéficiaire étranger du régime élargi en l'absence de ce dernier? Quelle est, pour les bénéficiaires étrangers du régime "élargi", l'"autre situation" dans laquelle leurs revenus seraient assujettis à l'impôt aux États-Unis? Si, de l'avis des CE, elle diffère de la règle juridique – du point de référence normatif – applicable au régime de subvention "de base", veuillez préciser.

Réponse

50. Les États-Unis sont heureux de noter que les CE admettent maintenant que le point de référence normatif aux États-Unis est déterminé par la définition du "revenu brut" contenue à l'article 61 du Code des impôts.[34] Cette réponse, toutefois, établit la fausseté de la position propre des CE parce que la Loi, à son article 114, exclut une catégorie de revenus de la définition du revenu brut donnée à l'article 61. Les CE semblent donc soutenir soit 1) que l'article 114, malgré son libellé clair, ne réussit pas en quelque sorte à modifier l'article 61, soit 2) que toute modification de l'article 61 confère automatiquement une subvention.

51. L'article 61 ne peut être compris qu'à la lumière des autres dispositions du Code des impôts qui en définissent les termes et l'application. L'article 114 fait partie intégrante de l'article 61. Les CE voudraient dissocier l'article 114 de l'article 61. Elles demandent véritablement au Groupe spécial de tenir pour établi que le point de référence normatif des États-Unis est d'imposer tous les revenus perçus par des parties qui peuvent être assujetties à l'impôt américain. Toutefois, dans le système américain, l'expression "revenu brut" a un sens particulier. Elle ne s'applique pas à tous les revenus. Elle s'applique seulement telle qu'elle est définie par le Code des impôts.

52. Quoi qu'il en soit, malgré la rhétorique des CE, leur réponse à la question du Groupe spécial montre à quel point le présent différend est distinct du différend *FSC*. Dans ce dernier cas, le Groupe spécial a constaté que les dispositions FSC apportaient des exceptions à trois mesures fiscales déterminées, qui auraient été normalement applicables: la sous-partie F (articles 951 e) et 954 d)), l'impôt sur les revenus ayant un lien effectif (article 921 a)) et la limitation de la déduction des dividendes distribués pour les sociétés étrangères (article 245 c)).[35] Les CE ne signalent en l'espèce aucune exception de ce genre. Elles déclarent, au contraire, que les revenus seraient imposables en vertu de l'article 61 si la Loi n'avait pas modifié ledit article. Toutefois, l'article 1.1 n'est pas d'une portée assez vaste pour autoriser un tel raisonnement circulaire.

[34] *Réponses des CE aux questions du Groupe spécial*, paragraphes 116, 126, 127.
[35] *FSC (Groupe spécial)*, paragraphe 7.100.

Question n° 37

Quelle est la "règle" en vigueur aux États-Unis qui peut constituer un "point de référence normatif" aux fins de l'article premier de l'Accord SMC? Les CE peuvent-elles désigner avec précision les règles fiscales des États-Unis, outre le nouvel article 941 a) 1) du Code des impôts, qui définissent les termes "revenus du commerce extérieur remplissant les conditions requises"? En d'autres termes, quel est le fondement légal de l'argument des CE d'après lequel les États-Unis ont maintenu jusqu'à présent leur système fiscal "mondial"?

Réponse

53. La réponse des CE à cette question contient un assortiment de citations fallacieuses et sans rapport avec le sujet.

54. Tout d'abord, les CE citent certains documents historiques pour suggérer que la Constitution des États-Unis exige que les États-Unis aient un système d'imposition "mondial". Cette suggestion est fausse. Le Seizième amendement à la Constitution donne au Congrès des États-Unis le *pouvoir* de percevoir un impôt sur les revenus "sans répartition parmi les divers États et sans égard à aucun recensement ou dénombrement".[36] Le Sixième amendement ne *prescrit* pas au Congrès de lever quelque impôt que ce soit sur les revenus, ni à plus forte raison un impôt sur les revenus extraterritoriaux ou de source étrangère. On peut en dire autant à propos de la citation par les CE des affaires *Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924), et *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 US 426 (1955). Dans aucun cas il n'est dit que les États-Unis sont tenus d'imposer les revenus extraterritoriaux ou de source étrangère.

55. Deuxièmement, les CE citent deux traités de droit fiscal à l'appui de la proposition fausse selon laquelle les États-Unis imposeraient encore leurs citoyens et leurs résidents sur une base mondiale, malgré l'exclusion des revenus extraterritoriaux. Toutefois, ces deux traités datent d'une époque antérieure à la Loi, et ne font donc pas apparaître la modification apportée par la Loi au point de référence normatif en matière d'imposition aux États-Unis.[37]

56. Les CE citent ensuite une étude du Trésor américain sur la sous-partie F à l'appui de la même proposition fausse selon laquelle les États-Unis se tiendraient encore à un système d'imposition "mondial". Les CE omettent toutefois de citer la déclaration contenue dans l'étude, selon laquelle "les États-Unis ont aussi des éléments d'un régime territorial. Par exemple, l'article 911 modifie le système américain d'imposition sur une base mondiale en autorisant des personnes physiques américaines qui travaillent à l'étranger à exclure de leurs revenus américains certains montants de leurs revenus reçus à l'étranger et de leurs dépenses de logement. De même, l'article 114 exclut du revenu brut les revenus extraterritoriaux d'un contribuable."[38] La citation sélective que font les CE de l'étude affaiblit à la fois leur argument et leur crédibilité.

57. Quatrièmement, les CE citent deux affaires, *Interstate Transit Lines v. Commissioner*, 319 US 590 (1943), et *Jones v. Kyle*, 190 F.2d 353 (10th Cir. 1951), pour étayer la proposition selon laquelle "les dispositions qui accordent des déductions ou excluent certains éléments du revenu brut "relèvent de la grâce législative" et doivent donc être "interprétées strictement"". Que la Loi soit

[36] Le Seizième amendement a été adopté pour passer outre à la règle inscrite à l'article III de la Constitution des États-Unis, selon laquelle "Nulle capitation ni autre taxe directe ne sera levée, si ce n'est proportionnellement au recensement ou dénombrement ci-dessus ordonné". Constitution des États-Unis, art. III, § 9.

[37] La citation faite par les CE du traité d'Isenbergh "*International Taxation: US Taxation of Foreign Persons and Foreign Income*, vol. 1, page 2.32 (2ème éd. 2000)", semble postérieure à la date d'entrée en vigueur de la Loi. En fait, la citation est extraite d'un texte inséré dans le traité en novembre 1997.

[38] Étude portant sur la sous-partie F, page xi, n° 18.

interprétée de manière stricte ou de manière large, les revenus extraterritoriaux exclus ne font plus partie aux États-Unis de l'assiette de l'impôt. De plus, les cas cités n'étayent pas la proposition avancée par les CE. Dans l'affaire *Interstate Transit Lines*, seules étaient examinées les déductions, non les exemptions ou exclusions, et dans l'affaire *Jones v. Kyle*, on s'est borné à réaffirmer la règle énoncée dans l'affaire *Cook v. Tait* selon laquelle les États-Unis peuvent imposer les revenus de source étrangère s'ils en décident ainsi. Les États-Unis ont décidé de ne pas imposer les revenus de source étrangère qui sont des revenus extraterritoriaux exclus.

58. Ainsi, dans le paragraphe 132 des réponses des CE, la seule affirmation qui soit vraie est l'affirmation selon laquelle l'article 114 énonce l'une de plusieurs exclusions spécifiques de la définition du revenu brut donnée à l'article 61. Toutefois, les CE refusent encore de reconnaître l'effet juridique de ce fait têtu.

59. Cinquièmement, enfin, les CE citent l'exclusion des revenus gagnés prévue à l'article 911 à l'appui de la "règle générale" créée par les CE elles-mêmes selon laquelle les États-Unis continuent d'établir l'impôt sur une base purement mondiale. Au contraire, comme on l'a noté plus haut à propos de l'étude portant sur la sous-partie F, l'article 911 représente un autre aspect du principe de territorialité adopté par les États-Unis. La citation faite par les CE de l'article 911 établit donc la fausseté de la "règle générale" inventée par elles-mêmes.

60. Plus généralement, les États-Unis ne voient pas bien en quoi les citations fallacieuses et sans rapport avec le sujet rappelées ci-dessus pourraient aider le Groupe spécial à résoudre le présent différend.

Question n° 39

De l'avis des CE, la Loi serait-elle compatible avec l'Accord SMC si les États-Unis supprimaient la prescription voulant que les biens soient détenus en vue d'une utilisation "hors des États-Unis" ainsi que la prescription concernant la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère"?

Réponse

61. Les États-Unis sont heureux d'être enfin informés de dispositions précises de la Loi à l'encontre desquelles les CE élèvent effectivement des objections – les articles 942 a) 2) A) i) et 943 a) 1) B) et C). La réponse des CE confirme que la très longue critique faite par les CE des autres dispositions de la Loi est sans rapport avec le sujet.

62. Étant donné l'importance que les CE attachent à ces dispositions, les États-Unis estiment qu'il est indispensable que le Groupe spécial explique, dans sa décision, l'importance relative qu'il attache à chacune d'elles. Par exemple, si le Groupe spécial constate que la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" soulève des difficultés, il devrait préciser si la prescription voulant que les biens soient détenus pour utilisation "hors des États-Unis" soulève des difficultés seulement à cause de l'existence de la "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère", ou si elle est intrinsèquement inappropriée en elle-même. Les États-Unis ont expliqué que, selon eux, aucune de ces dispositions n'est incorrecte au regard des règles de l'OMC.

63. De plus, les États-Unis font valoir que la réponse des CE à la question n° 39 met en évidence l'approche superficielle qu'elles ont adoptée dans le présent différend. Par exemple, les CE ne traitent pas du fait qu'il y a au moins deux types de revenus prévus par la Loi qui sembleraient satisfaire même à l'interprétation erronée que font les CE de la cinquième phrase de la note de bas de page 59. Premièrement, en ce qui concerne les transactions entièrement étrangères – c'est-à-dire les

transactions qui prennent place entièrement hors des États-Unis[39] - *aucun* des revenus tirés de telles transactions ne peut être qualifié de revenu américain ou revenu national. *Tous* les revenus retirés de telles transactions sont générés hors des États-Unis et peuvent donc être assujettis à l'impôt dans un autre pays.

64. De plus, en ce qui concerne les transactions ayant leur origine aux États-Unis, le nouvel article 941 a) 1) A) du Code des impôts, ajouté par la Loi, dispose que 30 pour cent des "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger" sont exclus du champ de l'impôt. Selon le nouvel article 941 c), les "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger" représentent le montant des revenus du commerce extérieur (s'agissant d'une transaction) du contribuable qui peut à juste titre être imputé à des activités qui constituent des processus économiques se déroulant à l'étranger [en vertu des "prescriptions relatives à des processus économiques se déroulant à l'étranger" inscrites dans la Loi]. En vertu de la Loi, ce sont là des activités qui doivent être exécutées hors des États-Unis et qui, par conséquent, correspondent pleinement aux "revenus de source étrangère" que les CE définissent de manière exagérément étroite par référence aux "activités économiques se déroulant à l'étranger".

65. Un des rapports législatifs accompagnant la Loi donne l'exemple ci-après de "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger": "Par exemple, les bénéfices tirés par une société de distribution de la vente de biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises qui sont associés à des activités de vente, telles que démarchage ou négociation de la vente, publicité, traitement des commandes des clients et organisation de la livraison, transport hors des États-Unis, et autres activités énumérées, constitueraient un revenu de vente ou de location-vente à l'étranger."[40] Ce rapport indique ensuite que, s'agissant de parties apparentées,

> les revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger ne peuvent pas dépasser le montant des revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger qui se seraient dégagés si le contribuable avait acquis les biens loués lors d'un achat supposé conclu dans des conditions de libre concurrence puis avait effectivement procédé à la vente ou à la location-vente des biens en question. Par exemple, si un fabricant donne en location-vente des biens de commerce extérieur remplissant les conditions requises qu'il a fabriqués, le revenu de la vente et de la location-vente à l'étranger tiré de cette location-vente ne doit pas dépasser le montant du revenu de vente et de location-vente à l'étranger que le fabricant aurait tiré de cette location-vente s'il avait acheté les biens à un prix pratiqué dans des conditions de libre concurrence le jour où il a conclu le contrat de location-vente.[41]

66. Cela veut dire que l'article 941 a) 1) A) de la Loi prévoit une exclusion de 30 pour cent des revenus directement attribuables à une catégorie définie d'activités économiques se déroulant à l'étranger en se fondant sur des prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence. Ces revenus semblent être précisément le type de revenus qui seraient visés par la cinquième phrase de la note de bas de page 59, même selon l'interprétation donnée par les CE. De fait, il s'agit du type de revenu que, selon les allégations des CE, leurs États membres exemptent d'impôt grâce à leurs systèmes "territoriaux".

67. Les États-Unis n'admettent pas, bien sûr la valeur des critères et règles que les CE ont fait valoir en ce qui concerne la note de bas de page 59. Toutefois, à supposer pour les besoins du débat que ces critères et règles soient applicables, les CE devraient à tout le moins expliquer pourquoi des dispositions de la Loi qui semblent pleinement compatibles avec les règles préconisées par les CE

---

[39] Qui comprennent celles dans lesquelles aucun produit américain n'est inclus dans les produits en cause.

[40] *Rapport du Sénat* (pièce n° 2 des États-Unis), pages 10 et 11.

[41] *Id.*

sont incorrectes. Les CE ont complètement ignoré les transactions qui se déroulent entièrement à l'étranger et l'article 941 a) 1) A).

68. Les États-Unis demandent donc respectueusement que, dans le cas où le Groupe spécial adopterait l'interprétation faite de la note de bas de page 59 par les CE, il établisse des constatations portant sur la question de savoir si la manière dont la Loi traite les revenus tirés de transactions se déroulant entièrement à l'étranger et les "revenus de ventes et de locations-ventes à l'étranger" sont des mesures visant à éviter la double imposition des revenus de source étrangère au regard de cette interprétation. Une simple discussion abstraite des expressions "limitation de la teneur en éléments d'origine étrangère" et "critère de la destination étrangère" n'irait pas dans le sens d'une résolution du présent différend en particulier ou, plus généralement, des buts du système multilatéral.

Question n° 43

Une mesure prise par un Membre au titre de la production d'un bien hors de son territoire peut-elle être une subvention au sens de l'article premier de l'Accord SMC? Veuillez expliquer votre réponse, compte tenu des dispositions pertinentes de l'Accord SMC.

Réponse

69. En ce qui concerne le paragraphe 157 de la réponse des CE à cette question, les États-Unis rappellent simplement que le principe inscrit à l'article 351.527 des règlements du Département du commerce relatifs aux droits compensateurs admet certaines exceptions.[42]

Question n° 45

Les revenus perçus à l'exportation sont-ils des revenus de source étrangère? D'aucuns pourraient penser que les "revenus de source étrangère" mentionnés dans la note de bas de page 59 devraient englober les revenus perçus à l'exportation puisque cette note se rapporte au point e) qui traite d'un type de subvention accordée spécifiquement au titre des exportations. Veuillez commenter.

Réponse

70. Dans leur réponse à cette question, les CE semblent adopter la position selon laquelle la cinquième phrase de la note de bas de page 59 ne restreint pas la portée du point e) de l'annexe I. Comme nous l'avons noté ci-dessus dans le cadre de nos observations concernant la réponse des CE à la question n° 3, la position des CE est contredite par le fait que la note de bas de page 59 est reliée au point e), et non à l'article premier. En outre, la position des CE est incompatible avec les déclarations antérieures des CE concernant le sens de la cinquième phrase.

71. La position des CE semble fondée sur l'utilisation du membre de phrase "n'a pas pour objet de" dans la cinquième phrase. Selon les CE, si l'intention des rédacteurs avait été de restreindre la portée du point e), ils auraient employé un libellé différent. Toutefois, il y a de très nombreux moyens de rédiger des dispositions conventionnelles efficaces, et l'ensemble des Accords de l'OMC donne de nombreux exemples de styles de rédaction différents. De l'avis des États-Unis, le membre de phrase "n'a pas pour objet de" correspond à une manière parfaitement acceptable (et classique) d'exprimer l'intention des rédacteurs quant à la portée du point e).

[42] *Réponses des États-Unis aux questions du Groupe spécial*, paragraphe 110.

72. À cet égard, dans la version française de l'Accord SMC, un membre de phrase de sens analogue, "ne vise pas à", figure aussi dans la note de bas de page 56, qui est relative à l'article 32.1. L'article 32.1 expose ce qui suit:

> Il ne pourra être pris aucune mesure particulière contre une subvention accordée par un autre Membre, si ce n'est conformément aux dispositions du GATT de 1994, tel qu'il est interprété par le présent accord.

À première vue, l'article 32.1 pourrait sembler limiter les mesures susceptibles d'être prises contre une subvention aux mesures prises au titre de l'Accord SMC ou des articles VI et XVI du GATT auxquels l'Accord SMC se rattache.

73. Toutefois, la note de bas de page 56 dispose ce qui suit:

> Cette disposition ne vise pas à empêcher que des mesures soient prises, selon qu'il sera approprié, au titre d'autres dispositions pertinentes du GATT de 1994.

Le sens de cette note de bas de page était en cause dans l'affaire *Indonésie – Automobiles* à propos de l'argument de l'Indonésie selon lequel l'Accord SMC était la seule voie de recours face à des mesures qui pouvaient être définies comme étant des subventions. En rejetant l'argument de l'Indonésie, le Groupe spécial a donné un sens à la note de bas de page 56, et l'a citée à l'appui de la proposition selon laquelle il restait possible de prendre des mesures à l'encontre de subventions au titre du GATT de 1994.[43]

74. Enfin, d'autres parties de la note de bas de page 59 établissent la fausseté de l'allégation des CE selon laquelle la cinquième phrase de cette note serait simplement "déclarative" de principes que les rédacteurs ont énoncés dans d'autres dispositions. Dans la deuxième phrase de la note de bas de page 59, les Membres "réaffirment le principe" de l'utilisation de prix pratiqués dans des conditions de libre concurrence entre parties apparentées. Étant donné l'utilisation de ce libellé dans la deuxième phrase, si la cinquième phrase était seulement "déclarative" d'un principe énoncé à l'article premier, comme l'allèguent les CE, les rédacteurs auraient rédigé la cinquième phrase comme suit:

> Les Membres réaffirment le principe énoncé à l'article premier selon lequel une mesure prise par un Membre en vue d'éviter la double imposition de revenus de source étrangère gagnés par ses entreprises ou les entreprises d'un autre Membre n'est pas une subvention.

[43] *Indonésie – Certaines mesures affectant l'industrie automobile*, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, rapport du Groupe spécial adopté le 23 juillet 1998, paragraphe 14.36, note 659.

ANNEXE F-7

OBSERVATIONS DES ÉTATS-UNIS SUR LES RÉPONSES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES AUX QUESTIONS DES ÉTATS-UNIS

Question n° 1

Quelle est la "règle applicable" ou "règle générale" en matière d'imposition dans un pays qui assujettit à l'impôt certaines personnes sur une base mondiale et d'autres personnes sur la base d'une exemption, dans certains cas selon leur choix (et à la discrétion, alors, des pouvoirs publics)? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

1. Il est un peu surprenant que les CE soient dans l'impossibilité de répondre à cette question. Les CE ont eu peu de réticences à caractériser ce qu'elles considèrent comme la "règle applicable" ou "règle générale" du système fiscal des États-Unis. En fait, elles sont même allées jusqu'à rejeter les présentations faites par les États-Unis de leur propre système fiscal, y compris les présentations faites par le Congrès des États-Unis au moment de l'adoption de la Loi.

2. Il est difficile de ne pas conclure que les CE cherchent à éluder une question assez délicate. En particulier, les CE ne veulent pas reconnaître le fait que certains pays, dont la France, autorisent les contribuables à choisir entre un système territorial ou système d'exemption et un système mondial ou système de crédit d'impôt. De manière plus générale, les CE semblent peu disposées à reconnaître les similarités fondamentales entre le système fiscal des États-Unis une fois la Loi adoptée et les systèmes fiscaux de leurs propres États membres.

Question n° 2

L'exemption d'impôt des "revenus de source étrangère" (aux fins de la note de bas de page 59) par un pays est-elle acceptable dans le cadre de l'Accord SMC seulement si *tous* les "revenus de source étrangère" sont exemptés d'impôt? Veuillez justifier votre réponse.

Réponse

3. La réponse des CE est incomplète et difficile à comprendre. À la question dans laquelle les États-Unis demandent si l'exemption des revenus de source étrangère au sens de la note de bas de page 59 doit s'appliquer à tous ces revenus, les CE se contentent de répondre "non", puis elles ajoutent que la Loi est à cet égard problématique parce qu'elle offre un choix à un nombre limité de contribuables privilégiés. Cela est absurde pour deux raisons.

4. Premièrement, la réponse "non" donnée par les CE à la question est en contradiction directe avec quantité de leurs arguments en l'espèce – à savoir, en particulier, que l'exclusion prévue par la Loi est inacceptable parce qu'elle est conditionnée à un certain nombre de facteurs et parce qu'elle ne s'applique pas aux produits importés aux États-Unis. Les arguments des CE en relation avec l'article premier de l'Accord SMC reposent sur l'idée que l'exclusion prévue par la Loi, à la différence des exemptions territoriales des CE, ne correspond pas à une formule ou à un principe net et simple mais comporte de nombreuses exceptions et conditions. Les arguments des CE en relation avec l'article 3 de l'Accord SMC reposent de même sur l'idée que l'exclusion, selon les CE, s'applique aux exportations, une catégorie de transactions réalisées exclusivement à l'étranger qui ne contient presque

rien, et non aux importations. Il semblerait être impossible de concilier ces arguments des CE avec leur réponse "non" à la question.

5. Deuxièmement, comme les États-Unis l'ont expliqué, la Loi ne s'applique pas exclusivement à des "contribuables privilégiés" et elle ne procure pas à ces contribuables "un moyen plus avantageux d'éviter la double imposition". La Loi s'applique à tous les contribuables des États-Unis qui réalisent des transactions générant des revenus extraterritoriaux. Ces contribuables peuvent être des particuliers ou des entreprises, des sociétés ou des partenariats, et des filiales ou des succursales. Ces contribuables n'ont d'ailleurs même pas besoin d'être américains, puisque la Loi s'applique également aux entreprises non américaines.

6. En outre, la Loi ne prévoit pas une dispense plus généreuse qu'un crédit d'impôt américain, mais plutôt une autre forme de dispense. Pour certains contribuables, la Loi peut se révéler plus avantageuse. Pour d'autres, un crédit d'impôt serait préférable. Cet effet du point de vue des contribuables pouvait varier en fonction de la transaction. En prévoyant différentes options, possibles, les États-Unis agissent précisément comme le font beaucoup d'autres pays (dont la France, comme noté dans nos observations sur la réponse des CE à la question n° 1 des États-Unis). Pour preuve, il est noté dans le commentaire sur l'article 23 de la Convention de l'OCDE que les pays peuvent utiliser la méthode du crédit d'impôt (imputation), la méthode de l'exemption, ou les deux.

Question n° 4

Les États membres des CE sont-ils prêts à renoncer à assujettir les bénéfices industriels et commerciaux à tout impôt en fonction de la source en l'absence d'un "établissement stable" au sens où cette expression est définie dans l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE?

Réponse

7. Dans leur réponse, les CE ne tiennent pas compte de quatre faits qui sont d'une importance essentielle dans le cadre du présent différend. Premièrement, les pays délimitent différemment leur ressort de compétence fiscale, et beaucoup assujettissent à l'impôt les non-résidents en l'absence d'un établissement stable. Deuxièmement, les pays sont amenés à conclure des conventions fiscales notamment en vue d'éviter une double imposition éventuelle quand d'autres pays assujettissent à l'impôt les revenus perçus sur leur territoire même si des établissements stables ne sont pas impliqués. Troisièmement, aucun pays n'a des conventions fiscales avec tous les autres pays avec lesquels ses ressortissants et ses entreprises entretiennent des relations commerciales. Et quatrièmement beaucoup de pays, sinon la plupart, ont des mesures internes de protection contre la double imposition qui s'appliquent en parallèle avec les conventions fiscales, ou en plus de celles-ci.

8. Il est difficile, par conséquent, de comprendre comment les CE peuvent soutenir, comme elles le font de façon indirecte dans leur réponse à la question n° 4 des États-Unis, qu'une mesure visant à éviter la double imposition au sens de la note de bas de page 59 ne peut s'appliquer qu'à des établissements stables. Les CE semblent faire valoir que la note de bas de page 59 couvre seulement les conventions fiscales fondées sur la Convention de l'OCDE ou bien les mesures internes de protection contre la double imposition qui reprennent les principes de l'OCDE. La Convention de l'OCDE démontre que des pays sont convenus de certaines méthodes pour éliminer la double imposition dans des circonstances limitées. Mais on ne peut pas soutenir à bon droit que la cinquième phrase de la note de bas de page 59 s'applique seulement dans les cas pour lesquels la Convention de l'OCDE préconise l'utilisation de la méthode de l'exemption ou de celle du crédit d'impôt.

9. Comme les CE semblent considérer que le concept d'un établissement stable est fondamental non seulement par rapport au droit d'un pays d'éliminer la double imposition, mais aussi par rapport

au droit d'un pays d'assujettir des revenus à l'impôt en premier lieu, les États-Unis se demandaient si les CE estimaient que les pays ne devaient pas ou ne pouvaient pas imposer les non-résidents en l'absence d'un établissement stable. Il ressort du premier paragraphe de la réponse des CE – où il est dit que les pays sont généralement libres d'assujettir les revenus qu'ils souhaitent à l'impôt – que les CE admettent qu'il peut être perçu des impôts même quand il n'y a pas d'établissement stable. Cette réalité explique que les pays puissent avoir besoin d'approches flexibles pour éliminer la double imposition. L'adhésion apparemment rigide des CE au concept d'un établissement stable cadre mal avec les approches de plus vaste portée sur lesquelles reposent de nombreux systèmes fiscaux et elle n'éliminerait pas la double imposition quand ces approches de plus vaste portée sont employées.

10. Les États-Unis renvoient le Groupe spécial à leur réponse à la question n° 12 du Groupe spécial, dans laquelle les États-Unis citent l'exemple d'un certain nombre de pays qui ne s'en remettent pas au concept d'un établissement stable pour établir la compétence fiscale.

Question n° 6

Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE contient-il une définition de l'expression "revenus de source étrangère"? Dans l'affirmative, veuillez indiquer dans quelle disposition se trouve cette définition.

Réponse

11. Il est intéressant de noter que les CE ont admis que la Convention de l'OCDE n'emploie pas l'expression "revenus de source étrangère", et qu'elle la définit encore moins. Les CE restent focalisées, cependant, sur l'idée fallacieuse que la Convention peut en quelque sorte fournir une définition de cette expression de façon indirecte.

12. Le passage de l'article 4 de la Convention cité par les CE montre simplement que les pays peuvent revendiquer le droit d'imposer des revenus sur la base de deux éléments, la résidence et la source. La résidence signifie qu'un contribuable réside dans un pays et peut donc être assujetti à l'impôt sur cette base. La source signifie que des revenus ont un lien avec un pays et peuvent donc y être assujettis à l'impôt. Le premier de ces éléments est centré sur le lieu où se trouve le contribuable. Le second est centré sur le lieu où "se trouve" le revenu.

13. Les CE n'expliquent pas comment le passage cité "exprime un concept identique" à celui des "revenus de source étrangère" "de manière différente". Ce passage fait simplement référence à la compétence fiscale en fonction des "sources" dans un pays donné. Il ne contient pas de définition de ce qui constitue ou peut constituer ces "sources".

14. Les États-Unis renvoient le Groupe spécial aux paragraphes 132 à 136 de leur *déclaration orale*, où ils ont expliqué "que les dispositions de la Convention de l'OCDE que citent les CE, loin d'étayer l'interprétation étroite des CE [en ce qui concerne l'expression "revenus de source étrangère"], confirment bien plutôt la position des États-Unis".